



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"CAMPUS ARAGON"**

**"PROPUESTA PARA MODIFICAR LA FRACCION  
I DEL ARTICULO 155 DEL CODIGO  
FISCAL DE LA FEDERACION"**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN DERECHO  
**P R E S E N T A :**  
**LUIS PLATAS LOPEZ**

ASESOR LIC. IVAN RAMÍREZ CHAVERO

San Juan de Aragón, Estado de México

2005.

M341620

**A mi Madre:**

**Sra. Luisa Inés López Salazar**

*A quien con su amor, ternura y trabajo incansable, ha logrado remunerarse en parte todos sus esfuerzos y sacrificios dedicados al cuidado de mi persona.*

**A mi Padre:**

**Sr. Luis Platas Alarcón**

*A quien con su ejemplo, cariño y sabios consejos ha sabido guiarme siempre, dándome un trato de hijo y amigo al mismo tiempo.*

**A mi Esposa:**

**Maribel Castro Sánchez**

*Por su ayuda, amor y comprensión, esperando sea para siempre la compañera de mi vida hasta los últimos días de mi existencia.*

**A mis hijos**

**Dany y Luisito**

*A quienes espero ver crecer para alentarlos a que sigan siempre adelante, esperando sean en el futuro hombres de bien y de progreso.*

**A mis hermanas**

**Alejandra, Irene y Elena**

*Por la ayuda de ellas recibida por la unidad que siempre nos ha caracterizado esperando nunca se rompa ese lazo que nos une y nos ayude a querernos y a comprendernos.*

**A todos mis familiares y amigos**

*Que compartan conmigo la alegría de culminar con esta etapa de mi vida como estudiante.*

**PROPUESTA PARA MODIFICAR LA FRACCIÓN I DEL ARTICULO  
155 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION**

**INDICE**

	Pag.
<b>INTRODUCCIÓN</b>	
<b>CAPITULO I</b>	
<b>CONCEPTOS FUNDAMENTALES DE DERECHO FISCAL</b>	
1.1. Nociones generales de derecho financiero . . . . .	1
1.2. Autonomía del derecho financiero . . . . .	3
1.3. Conceptos de derecho fiscal . . . . .	5
1.4. Fuentes del derecho fiscal . . . . .	9
1.5. Las contribuciones, clasificación y concepto . . . . .	14
1.5.1. El impuesto . . . . .	16
1.5.2. Derechos . . . . .	19
1.5.3. Contribuciones de mejora . . . . .	22
1.5.4. Aportaciones de seguridad social . . . . .	24
1.6. Marco constitucional de las contribuciones . . . . .	24
1.7. Fundamento y concepto de obligación tributaria . . . . .	30
1.8. Poder tributario del Estado . . . . .	32
1.9. Elementos de la relación tributaria . . . . .	34
1.10. Extinción de la relación tributaria . . . . .	36
<b>CAPITULO II</b>	
<b>BREVE RESEÑA HISTORICA DEL DERECHO FISCAL</b>	
2.1. Grecia y el periodo helenístico. . . . .	40
2.2. Roma . . . . .	44
2.2.1. Reforma fiscal de Augusto y Dioclesiano . . . . .	47
2.3. Fin del mundo antiguo . . . . .	51
2.3.1. Organización administrativa . . . . .	52

2.3.2. Los grandes servicios público . . . . .	53
2.3.3. Organización financiera . . . . .	54
2.4. Época merovingia . . . . .	55
2.4.1. Decadencia de los servicios públicos . . . . .	56
2.4.2. Las finanzas . . . . .	57
2.4.3. El conde representante del Rey en un pagus . . . . .	57
2.5. Administración carolingia . . . . .	58
2.5.1. Los missi dimini. . . . .	60
2.5.2. Los servicios públicos . . . . .	61
2.5.3. Los impuestos . . . . .	61
2.6. La edad media . . . . .	62
2.6.1. Las finanzas feudales . . . . .	67
2.6.2. Derechos judiciales. . . . .	68
2.6.3. Los demás derechos fiscales de los señores . . . . .	69
2.6.4. Las finanzas reales . . . . .	70
2.6.5. Diversos impuestos reales (las tallas, las ayudas) . . . . .	72
2.6.6. Administración de los impuestos . . . . .	74

### **CAPITULO III**

#### **EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO MEXICANO Y LOS MEDIOS DE DEFENSA LEGAL.**

3.1. Definición y constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución . . . . .	76
3.2. Su naturaleza jurídica. . . . .	78
3.3. Concepto de embargo. . . . .	80
3.4. Reglas para el procedimiento de pago y embargo . . . . .	81
3.4.1. Del requerimiento de pago . . . . .	84
3.4.2. De los depositarios. . . . .	86
3.4.3. Derecho a señalar bienes para embargo. . . . .	88
3.4.4. Designación de bienes para embargo por el ejecutor. . . . .	88
3.4.5. Bienes exceptuados de embargo. . . . .	89

3.4.6. Oposición de terceros . . . . .	90
3.4.7. Entrega de bienes embargados a la oficina ejecutora. . . . .	92
3.4.8. Auxilio de la fuerza publica. . . . .	92
3.4.9. Rompimiento de cerraduras. . . . .	92
3.5.Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución . . . . .	93
3.6.De la intervención. . . . .	96
3.7.Del remate. . . . .	99
3.8. Del recurso de revocación . . . . .	104
3.9. Del recurso de oposición del procedimiento administrativo de ejecución . . . . .	109
3.10. El juicio de nulidad. . . . .	110

**CAPITULO IV**

**LA NECESIDAD DE MODIFICAR LA FRACCION I DEL ARTICULO 155 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

4.1. Análisis del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación. . . . .	119
4.2. Situación actual con relación a la fracción I del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación. . . . .	122
4.3. Propuesta para modificar la fracción I del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación . . . . .	123
Conclusiones . . . . .	127
Bibliografía . . . . .	130

## INTRODUCCION

La inquietud de abordar el estudio de la fracción I del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación me surgió en el campo laboral ya que desde que egrese de la E.N.E.P. Aragón me he desempeñado como notificador-ejecutor del procedimiento administrativo de ejecución, primero en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SAT) durante cuatro años y actualmente me desempeño con este mismo cargo en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), durante este tiempo en la ejecución del Procedimiento Administrativo de Ejecución sólo una vez se me presento este supuesto de la fracción I del artículo 155 del Código Fiscal Federal, en que el contribuyente con el que practicaba una diligencia de requerimiento de pago y embargo por la cantidad de \$1,200,000.00 (UN MILLON DOSCIENTOS MIL PESOS 00/100 M.N.) se acogía a dicho ordenamiento y solicitaba se le embargara dinero en efectivo ya que el crédito requerido no estaba solventado, por lo que se le solicito hiciera su pago en cualquier Institución Bancaria, negándose rotundamente a efectuar su pago, por la cantidad tan elevada me vi imposibilitado a realizar dicha diligencia, pues ya que tenía que al extraer esta suma de dinero en efectivo, sufriera un robo, pienso que al modificarse esta fracción se ayudaría a agilizar las diligencias de requerimiento de pago y embargo ya que si señala dinero en efectivo para el embargo sería mejor que el contribuyente pagara y así terminar con la diligencia con el requerimiento de pago sin tener que llegar al embargo.

Así mismo en la practica es muy difícil que se de el supuesto en el que el contribuyente señale dinero para embargo ya que en la mayoría de los casos los deudores de créditos fiscales no tienen solvencia económica para cubrir estos adeudos en el momento de requerir el pago ó simplemente se niega a pagar.

Este tema a abordar lo hemos dividido en cuatro capítulos, en el primero de ellos expondremos los conceptos más importantes en materia fiscal con el objeto de adquirir un conocimiento amplio y así saber los principios básicos o rectores de la materia fiscal, por lo que en este orden de ideas la primera pregunta que nos surge es ¿de donde nace el Derecho

Fiscal? ¿cuál es la relación con el Derecho Financiero? ¿cuál es su función sus fuentes y como se clasifican las contribuciones?, también hablaremos del marco constitucional de las contribuciones, las partes de la relación tributaria, finalizando con el tema de la extinción de la relación tributaria.

En el segundo capítulo hablaremos de los antecedentes históricos del Derecho Fiscal de una forma breve para conocer como ha evolucionado y se ha perfeccionado la recaudación de las contribuciones, tributos o impuestos, a través de los años, comenzando así con la cultura Griega no por ser de las primeras civilizaciones sino porque es de los primeros pueblos en la que se observa una forma de gobierno más organizado, continuando con el pueblo romano y la concepción que tenía de los impuestos hasta la caída del imperio romano, concluyendo con la edad media en donde se empezaron a observar cargas fiscales más severas.

En nuestro tercer capítulo desarrollaremos todo el procedimiento administrativo de ejecución desde el requerimiento de pago hasta la intervención y el remate de bienes embargados contemplando lo establecido en el Código Fiscal Federal, terminando con los medios de defensa.

Finalmente en el cuarto capítulo haremos un análisis del artículo 155 fracción I del Código Fiscal Federal, su situación actual al momento de aplicar a esta norma en el Procedimiento Administrativo de Ejecución y expondremos nuestra propuesta para modificar esta fracción I del ordenamiento en cita.

# **CAPITULO I**

## **CONCEPTOS FUNDAMENTALES DE DERECHO FISCAL**

- 1.1. Nociones generales de derecho financiero
- 1.2. Autonomía del derecho financiero
- 1.3. Conceptos de derecho fiscal
- 1.4. Fuentes del derecho fiscal
- 1.5. Las contribuciones, clasificación y concepto
  - 1.5.1. El impuesto
  - 1.5.2. Derechos
  - 1.5.3. Contribuciones de mejora
  - 1.5.4. Aportaciones de seguridad social
- 1.6. Marco constitucional de las contribuciones
- 1.7. Fundamento y concepto de obligación tributaria Poder tributario del Estado
- 1.8. Elementos de la relación tributaria
- 1.9. Extinción de la relación tributaria

## CAPITULO I.- CONCEPTOS FUNDAMENTALES DE DERECHO FISCAL

### 1.1. NOCIONES GENERALES DE DERECHO FINANCIERO.

Para abordar este tema y antes de dar un concepto de Derecho Financiero iniciaremos exponiendo toda esa actividad que desarrolla el Estado para su buen funcionamiento, encaminada a procurarse de recursos y satisfacer necesidades públicas, actividad que es de vital importancia para su supervivencia la cual recibe el nombre de Actividad Financiera y que se desarrolla en tres etapas a saber: A) Obtención de recursos; B) Administración de su patrimonio; y C) Erogación de recursos o gasto público.

No es nuestra intención profundizar en cada una de estas etapas sino de dar un panorama a grandes rasgos de la organización que hace el Estado para hacerse de recursos, administrarlos y en su momento erogarlos. Organización que surge desde el momento mismo en que el hombre vive en sociedad ya que si bien es cierto que cada persona tiene la capacidad para satisfacer sus necesidades personales como lo es el vestido y el alimento, también es cierto que de esas relaciones sociales surgen necesidades colectivas que cada persona o grupo social no podrían satisfacer por si mismos, como el alumbrado, el drenaje etc., y es aquí donde encuentra sentido la actividad financiera del Estado la cual es regulada por el derecho financiero a través de sus tres ramas que son: El derecho fiscal, el derecho patrimonial y el derecho presupuestario.

Por su contenido y efectos como nos dice Raúl Rodríguez Lobato “La actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de derecho se encuentra sometida al derecho positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los

efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado” (1).

Hemos de precisar que el derecho financiero es una rama del derecho público la cual se relaciona con todas las ramas del derecho pero guarda más estrecha relación con el derecho constitucional porque de esta emanan todas las leyes y regula la estructura del Estado, con el derecho administrativo porque todas las autoridades encargadas de realizar las actividades financieras del Estado son autoridades administrativas, con el derecho penal porque este conocerá de los delitos cometidos por los servidores públicos así como los cometidos por los particulares, con el derecho procesal porque hace uso de las normas de esta materia para solucionar estas controversias administrativas.

Después de haber hecho esta breve explicación hemos de dar un concepto de Derecho Financiero para que de esta forma tengamos una idea más precisa de lo que esto significa, citando algunos conceptos que nos dan reconocidos autores de esta materia y así en primer lugar tenemos la definición que nos da Andrés Serra Rojas que nos dice: “En su sentido tradicional el Derecho Financiero del Estado aparece como la rama del derecho público que se ocupa de la hacienda pública, es decir, se refiere a los ingresos y egresos del Estado, en general de la administración pública de los recursos económicos para satisfacer las necesidades sociales” (2).

Para Sergio Francisco de la Garza “el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: el establecimiento del tributo y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión y manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de sus recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en ejercicio de dicha actividad se establecen

---

(1) Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2ª. Edición, editorial Oxford, México 2003, Pág. 3.

(2) Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, editorial Porrúa, Pág. 3.

entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado” (3).

De las anteriores definiciones podemos decir que si bien es cierto que el derecho financiero es una rama del derecho público como nos lo dice Andrés Serra Rojas, la función del derecho financiero va más allá de encargarse de la hacienda pública para hacerse de ingresos, administrarlos y erogarlos sino más bien va a regular esta actividad a través de normas jurídicas en cada etapa por medio del derecho fiscal, derecho patrimonial y derecho presupuestario.

En la segunda definición a Francisco de la Garza se le olvida mencionar que si bien es cierto que el derecho financiero es un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado para hacerse de recursos, administrarlos y gastarlos, cual es el sentido de toda esta actividad que desarrolla el Estado sino tiene necesidades colectivas que satisfacer.

Por lo anteriormente expuesto daremos nuestra definición de derecho financiero, no por considerarla mejor que las anteriormente citadas sino porque consideramos que es un concepto más concreto y fácil de asimilar que contenga los puntos más esenciales de esta materia y así tenemos que para nosotros por derecho financiero debe de entenderse como “Como la rama del derecho público que a través de un conjunto de normas jurídicas regula la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: Obtención de recursos, administración de su patrimonio y erogación de recursos, todo esto encaminado a satisfacer necesidades colectivas”.

## 1.2. AUTONOMIA DEL DERECHO FINANCIERO.

El problema de la autonomía del derecho financiero se debe a que es una materia de

---

(3) De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, editorial Porrúa. Pág. 17.

reciente creación y que para algunos tratadistas sigue siendo parte del derecho administrativo, negándole personalidad propia a esta disciplina.

Algunos autores como Sainz de Bujanda, Gabino Fraga, Andrés Serra Rojas, Guiliani Foroung, Pugliese Mario, por citar algunos coinciden en darle autonomía a esta rama del derecho, A continuación citaremos las posturas de algunos de estos escritores sin citar la doctrina de todos ya que nuestro propósito es precisar si esta materia cuenta con principios propios y no hacer una exposición de todas estas doctrinas, pensamos que entre las más importantes están las siguientes:

Sainz de Bujanda indica que “La separación del derecho financiero del tronco general del derecho administrativo se observa en casi todas las obras recientes consagradas a esta última disciplina” y que los cultivadores del derecho administrativo “reconocen que la parte del derecho público que regula la actividad financiera debe desgajarse del tronco general del derecho administrativo, para someterse a una elaboración independiente, adecuada a la naturaleza de la materia que en ella se regula”. Señala que una rama del derecho sólo goza de autonomía cuando las normas que la constituyen se aplica a un ámbito de realidad visan acotada y se fundamentan en un conjunto de principios propios. Esta rama del derecho tiene por objeto la ordenación jurídica de la actividad financiera, que constituye una manifestación de la acción administrativa profundamente diferenciada de las demás, no sólo por el contenido especial de las relaciones que engendra, sino porque da lugar a institutos jurídicos que viven en ciertos aislamientos del resto de los actos jurídicos de la administración pública (4).

Para Pugliese, Mario el derecho financiero “alcanzó rango de una disciplina autónoma por motivos de orden puramente científico y por lo tanto el estudio autónomo del derecho financiero no responde solamente a una utilidad práctica evidente sino también y

---

(4). Sainz de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho, Editorial Instituto de estudios políticos, Madrid España, 1962. p.p. 35-45.

particularmente a necesidades científicas” (5).

En nuestra opinión desde el punto de vista anterior en que abordamos el tema del derecho financiero hemos dejado bien preciso que el derecho financiero es una rama del derecho público la cual guarda estrecha relación con otras disciplinas jurídicas como lo es el derecho administrativo, sin embargo es palpable que el estudio de esta ciencia es tan amplia e importante que tiene principios que lo hacen diferente a este, lo que hace considerarla una rama autónoma ya que la obtención, planeación y gasto público se rigen por procedimientos especiales distintos unos de otros presenciando el surgimiento de otras sub-ramas que indudablemente en un futuro robustecerán otras ramas con autonomía propia.

### 1.3. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.

Al iniciar el concepto del derecho fiscal el primer problema que se nos presenta es el de la denominación de esta materia, ya que algunos autores al referirse a esta disciplina jurídica le llaman derecho tributario o derecho impositivo considerando que estos tres términos no deben ser utilizados como sinónimos, creando así, cierto grado de confusión como si se tratara de ramas diferentes, idea de la cual diferimos ya que si los ingresos fiscales que el Estado percibe son aquellos que tienen su fundamento en los artículos 31, fracción IV y artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los cuales los denomina como contribuciones o tributos y en cuyas características se encuentra el poder impositivo que el Estado hace a sus gobernados de forma unilateral, es decir, sin su consentimiento, resulta claro que si para algunos tratadistas esta ciencia debe denominarse como derecho tributario porque este es el encargado de regular el sistema jurídico relativo a los tributos y que para otros las contribuciones impuestas por el Estado a sus habitantes por su poder de imperio deben ser estudiados por el derecho impositivo podemos afirmar que estamos en presencia de términos sinónimos, \_\_\_\_\_

(5). Pugliese, Mario. Instituciones de derecho financiero, 2ª. Edición, editorial Porrúa: pág. 17.

aunque nosotros tradicionalmente en nuestro sistema jurídico mexicano lo denominamos como derecho fiscal, sin tener ningún inconveniente por llamarlo de las dos otras formas citadas.

Después de haber precisado como hemos de denominar a nuestra materia, el segundo problema que nos surge como consecuencia del estudio que estamos realizando es la de comprender lo que debe de entenderse por fiscal, por nuestra parte pensamos que son todos aquellos ingresos que el Estado percibe por medio de contribuciones tributarias o no tributarias también llamadas forzadas o voluntarias respectivamente, siendo las primeras las que se establecen en el Código Fiscal de la Federación que son: Impuestos, Derechos y Contribuciones de mejoras, como producto del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, que son el objeto de análisis en este trabajo. Las segundas son aquellas que perciben el Estado por sus actividades que no son de derecho público por ejemplo las donaciones, ingresos procedentes de penas pecuniarias, penas civiles, multas, recargos, por la explotación de sus bienes patrimoniales; las que se derivan de acuerdos de voluntades entre gobierno y particulares así como por la declaración unilateral de voluntad de estos últimos, es decir sin que el Estado ejerza su poder tributario para obtenerlos.

Analizados los dos puntos anteriores creemos conveniente mencionar que el derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero que a su vez es una rama del Derecho Público y así conceptualizar a nuestra materia analizando dos conceptos primero el de Sergio Francisco de la Garza que nos dice que “el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refiere al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento oficiosos o contenciosos que puedan surgir y a las sanciones establecidas por su violación” (6).

---

(6) De la Garza, Op. Cit., Pág. 26

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato nos dice que “El Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas, que de acuerdo con determinados principios comunes a todos ellos regulan el establecimiento recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes” (7).

Nosotros nos adherimos al concepto de Derecho Fiscal del maestro Raúl Rodríguez Lobato por considerar que su definición es más precisa y comprensible que la que nos da Sergio Francisco de la Garza ya que este último menciona que esta rama del Derecho Financiero sólo se encarga del “establecimiento” de tributos lo cual es erróneo ya que el encargado de establecer e imponer tributos es el congreso como lo establece el artículo 73 Fracción VII de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos del cual ya hicimos un breve estudio y que más adelante abordaremos más profundamente en este capítulo.

El acierto que observamos en la segunda definición es que nos precisa que el Derecho Fiscal “regula” el establecimiento, recaudación y control de ingresos lo cual es cierto, derivados del poder tributario del Estado, es decir, de su poder de imperio, estableciendo al finalizar su definición que el sujeto pasivo de la relación tributaria es el particular al que se le denomina contribuyente.

Respecto de la autonomía de esta disciplina como rama del derecho financiero que es de reciente creación podemos argumentar que cuenta con autonomía propia ya que de la evolución del Estado, su acelerado desarrollo económico y la gran variedad de la actividad humana resulta que las figuras jurídicas que en un tiempo regulaban ciertos ingresos del Estado o de las relaciones de este y los particulares en estos tiempos resultan insuficientes y ambiguas para regular todos estos aspectos fiscales, de estas ideas surge la necesidad de considerar al Derecho Fiscal como una disciplina autónoma que regula principios distintos con características propias bien delimitados a los de otros sistemas normativos.

---

(7) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Pág. 13

El Derecho Fiscal al igual que otras ramas del derecho encuentran estrecha relación con otras disciplinas jurídicas de las que a tomado conceptos y elementos adoptándolos para cumplir con sus finalidades; de las cuales haremos mención de una forma breve:

**Derecho Constitucional.-** Con respecto a esta materia debemos mencionar que en un principio existía cierta discusión entre diversos autores que insistían en señalar que el poder impositivo del Estado para hacerse de ingresos violentaba las garantías constitucionales de los ciudadanos lo cual ha quedado en el pasado, ya que como sabemos el Derecho Fiscal encuentra su fundamento legal para actuar dentro de un marco constitucional en el artículo 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, asimismo de esta disciplina toma los principios de proporcionalidad y equidad el principio de destino de las contribuciones al gasto público. así como el principio de legalidad ya que no hay tributo sino hay ley.

**Derecho Civil.-** De esta disciplina ha tomado y adecuado a sus necesidades un sin numero de conceptos de los que sobresalen el de obligación, sujetos de la obligación.. responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación por citar algunos.

**Derecho Mercantil.-** De esta ha tomado los conceptos de sociedad mercantil. empresa y título de crédito.

**Derecho Procesal.-** De aquí ha retomado los principios rectores más importantes de los procedimientos administrativos, medios de defensa y el del procedimiento administrativo de ejecución.

**Derecho Penal.-** Con esta materia tiene relación porque va conocer de los delitos cometidos por los servidores públicos, por los contribuyentes así mismo ha tomado de esta disciplina los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales

y para aplicar sanciones siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal. tipificación que no se encuentra en el Código Penal.

Derecho Internacional.- De esta rama a tomado los principios básicos e instituciones (tratados internacionales) para resolver los conflictos de la doble tributación internacional.

Derecho Administrativo.- Con esta disciplina guarda más estrecha relación porque de esta ha tomado todos los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal y aunque ya hemos precisado que el derecho fiscal cuenta con la autonomía propia no podemos negar que tanto lo órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo.

Derecho Financiero.- Como ha quedado expuesto en el primer punto de este capítulo el derecho financiero se encarga de estudiar la actividad financiera del Estado en sus tres momentos obtención, administración y erogación de recursos, siendo el derecho fiscal a quien le corresponde el estudio de la primera de estas tres etapas que es la obtención de recursos, únicamente de las contribuciones forzadas o mejor llamadas contribuciones tributarias.

#### 1.4. FUENTES DEL DERECHO FISCAL.

Como ya sabemos las fuentes del derecho en general se clasifican en formales, reales e históricas nosotros sólo abordaremos a las primeras ya que del estudio que hagamos de ellas nos permitirá conocer de donde emanan las normas jurídicas fiscales como se establecen las contribuciones y quién lo hace.

Para el Derecho Fiscal mexicano la única fuente formal es la ley pero no podemos negar que la jurisprudencia, la doctrina y la costumbre pueden tener gran importancia en el proceso de creación de normas jurídicas fiscales o que de alguna forma son de gran

importancia para interpretar y aplicar la ley motivo por el cual haremos nuestros respectivos comentarios acerca de cada una de esas fuentes formales del derecho y su influencia en la legislación fiscal.

## LA LEY

La ley es una norma de Derecho que emana del Poder Legislativo y es promulgada para su aplicación por el Poder Ejecutivo la cual sólo se modifica o se suprime (abroga o deroga) por otra regla que tenga este mismo carácter.

La gran importancia que tiene la ley como fuente formal del Derecho Impositivo es que esta disposición la encontramos en el contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que impone la obligación de contribuir al gasto público de la Federación, Estados y Municipios de una forma equitativa y proporcional, se hace más fuerte este razonamiento por lo establecido en el artículo 73 fracción VII del mismo ordenamiento en comento al precisar que una de las atribuciones del Congreso de la Unión es discutir y aprobar la contribuciones que sean necesarias para que se cubra el presupuesto.

Por lo tanto podemos establecer que la ley juega un papel muy importante en la creación de normas de derecho fiscal y en nuestro país creemos que es de vital importancia que la obligación a contribuir al gasto público deba emanar de un ordenamiento legal, lo cual conocemos, como principio de legalidad en materia tributaria, y todo cobro de tributo en materia impositiva que no se apoye en una ley sería inconstitucional o ilegal, es decir, que no hay tributo si no hay una norma jurídica que lo establezca.

## EL DECRETO-LEY Y EL DECRETO-DELEGADO.

Tanto el decreto ley como el decreto delegado son considerados como una excepción al principio de división de poderes que sólo facultan al Poder Legislativo a la creación de leyes, ya que nuestra Constitución también faculta al Poder Ejecutivo a la emisión de

decretos que tengan el carácter y fuerza de ley, que no pueden ser suprimidos sino por otro de igual naturaleza jurídica.

Decimos que es decreto –ley cuando la Constitución faculta al Poder Ejecutivo a dictar disposiciones transitorias ante situaciones que sean valoradas como graves para la paz pública, para ejemplificar esto podemos citar lo establecido en el artículo 29 de la Constitución mexicana en que el presidente de la República puede declarar la suspensión de las garantías individuales, lo cual hará por un tiempo limitado.

El decreto- delegado es aquel en que la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir normas con carácter de ley por un tiempo limitado y finalidad precisa, tal es el caso de lo establecido en el artículo 131 párrafo segundo de la normatividad suprema el cual faculta al ejecutivo a aumentar, disminuir o suprimir las tarifas de exportación o importación, así como para prohibir la circulación de productos con el fin de estabilizar la economía nacional y la producción del país.

## EL REGLAMENTO

El reglamento es como nos dice Raúl Rodríguez Lobato al citar al maestro Gabino Fraga “una norma o conjunto de normas jurídicas abstractas e impersonales que expide el Poder Ejecutivo en uso de su facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el poder legislativo” (8). Por tal razón podemos decir que tanto el reglamento como la ley tienen características exactamente iguales y al mismo tiempo diferentes, afirmamos esto ya que desde el punto de vista material son disposiciones de carácter general, impersonal y abstracto que dicta el poder público que tiene como finalidad regular de forma obligatoria la conducta de los gobernados, esta disposición la concretamos expresamente insertada en el artículo 89 de nuestra Constitución Mexicana el cual otorga al Poder Ejecutivo la facultad de hacer observar la exacta aplicación de las leyes que emanen del Congreso de la Unión cuando no son claras,

---

(8) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Pág. 26

obscuras o existe alguna dificultad para su aplicación. Si abordamos el estudio del reglamento y de la ley desde el punto de vista formal encontraremos que son figuras diferentes ya que mientras el reglamento es expedido por el Presidente de la República la ley es emitida por el Poder Legislativo. Por lo anteriormente expuesto podemos afirmar que en México es un instrumento muy importante para la aplicación de la ley el cual tiene sus limitaciones ya que este siempre estará subordinado al precepto legal el cual nunca ha de ocuparse de conductas que no estén establecidas en una ley, así mismo el reglamento siempre será creado para aclarar o complementar una norma jurídica, es decir siempre será de jerarquía menor a cualquier disposición reglamentaria.

#### LAS CIRCULARES.

Las circulares son una derivación del reglamento y al igual que este son de carácter administrativo, la diferencia entre uno y otro es que mientras el segundo lo es expedido por el Poder Ejecutivo, el primero puede ser dictado por funcionarios superiores de la Administración Pública como las Autoridades Hacendarias, Directores Generales, Secretarios de Estado, por este motivo es cuestionable la circular respecto a su constitucionalidad porque en nuestro derecho se considera ilegal que estos funcionarios e inclusive de menor jerarquía dicten disposiciones administrativas que en ocasiones contravienen el sentido de las disposiciones reglamentarias.

Otra diferencia muy marcada que se observa entre estas dos figuras es que mientras las circulares contienen disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento no contienen normas de carácter jurídico sino la simple explicación a los funcionarios para asegurar el buen funcionamiento de la organización administrativa, por lo que en muchas ocasiones su contenido es de carácter puramente interno y a veces se dirige a los particulares para comunicar acuerdos disposiciones o procedimientos que deban seguir para algún trámite.

#### LA JURISPRUDENCIA

Aunque consideramos que la jurisprudencia no es una fuente formal sino real de las leyes impositivas, creemos que sirve en gran medida como fuente de Derecho al detectar errores y precisar conceptos, esta figura no se encarga de crear, modificar ó suprimir normas de contenido impositivo ya que sólo se dedica a que exista una buena convivencia entre los órganos que se encargan de la creación, abrogación o derogación de leyes. Por último podemos decir que en términos generales para su mayor comprensión y análisis que la jurisprudencia son resoluciones dictadas por los tribunales al aplicar una norma a un caso en particular para dar por terminado un conflicto de intereses que en muchas ocasiones nos va a explicar el motivo por el cual se introduce una reforma a las leyes tributarias.

## LA DOCTRINA

La doctrina al igual que la jurisprudencia es sólo una fuente real del Derecho Fiscal y no formal ya que esta sólo se encarga de observar las opiniones que en un momento dado podría dar algún tratadista sin tener una explicación en la regulación tributaria es decir no produce ningún efecto jurídico y en consecuencia la opinión de algún tratadista no serviría de fundamento para que la autoridad fiscal impusiera su cumplimiento a un particular o para que algún gobernado se fundamentara en la doctrina para excusarse de cumplir con sus obligaciones, esto se debe a que nuestro sistema de Derecho se rige por una normatividad escrita y nuestra materia no es la excepción ya que el Derecho Tributario es regulado por disposiciones jurídicas que emanan de los órganos competente, por lo tanto podemos afirmar que la doctrina como fuente de esta materia es de muy poca importancia.

## LA COSTUMBRE

Como ya sabemos la costumbre es una práctica reiterada y constante de una conducta con la convicción de las personas que la practican que cumplen con una norma legal obligatoria. Para el Derecho en general es una fuente indirecta y de muy remota aplicación pero por la propia naturaleza del Derecho Fiscal que debe de estar contemplado en un cuerpo normativo esta fuente no tiene ninguna importancia y de aplicarse la costumbre

entraríamos en controversia del principio de legalidad. En México la costumbre sólo podrá ser utilizada para interpretar una ley pero no para suplirla o contrariarla.

## LOS TRATADOS INTERNACIONALES:

Los tratados internacionales son una fuente formal del Derecho, pero en México carece de importancia como fuente del derecho fiscal, toda vez que nuestro Estado Mexicano no ha celebrado ningún tratado en materia fiscal. No obstante que esta contemplada en nuestra Constitución en su artículo 133, el cual dispone que los tratados internacionales suscritos por México tienen validez y jerarquía como si fueran preceptos constitucionales cuando el presidente lo celebre con otro Estado y sean aprobados por el senado de la República, de llegar a celebrarse estaremos en presencia de una fuente muy importante para nuestra materia.

### 1.5. LAS CONTRIBUCIONES, CLASIFICACION Y CONCEPTO.

Los tributos son la clase más importante de ingresos que el Estado moderno obtiene para la realización de sus actividades que son de vital importancia para su buen funcionamiento y aunque antiguamente en las primeras civilizaciones los primeros tributos eran cargas fiscales a título personal, tema que abordaremos más exhaustivamente en el capítulo II de este trabajo, en nuestros días han desaparecido estas especies de cargas fiscales de hecho están prohibidos los trabajos personales sin una retribución, esta prohibición la encontramos en lo establecido por el artículo 5º. De nuestra Constitución que además dispone que los cargos públicos sólo serán obligatorios en los términos que establezcan las leyes respectivas.

Al hablar de los ingresos que el Estado obtiene por su actividad financiera algunos factores nos hablan del tributo y otros de contribuciones lo cual se presta a cierta confusión como si habláramos de dos términos de significados diferentes ya que en nuestra legislación mexicana no encontramos en ningún cuerpo normativo la definición de tributo, para ejemplificar esto podemos citar lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la

Constitución que nos habla de contribuciones y el Código Fiscal Federal utiliza la palabra contribución sin dar una definición, motivo por el cual creemos que en el derecho mexicano estas dos palabras deben ser utilizadas como sinónimos.

Nosotros al igual que De la Garza definimos a “los tributos o contribuciones como las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (9).

Las contribuciones constituyen parte del Derecho Público de ahí que se le reconozca que tiene un carácter público, asimismo por la facilidad de utilización que pueda hacer el Estado de ellos son de carácter pecuniario, aunque puede darse el caso y esta contemplado que estas prestaciones sean en especie. Los tributos son una obligación ex-lege por el principio de legalidad que se encuentra consagrado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, otra de sus características es que tiene un carácter coactivo, es decir que cuando no se cumple voluntariamente el Estado las puede exigir mediante la fuerza. Las contribuciones establecen una relación entre dos sujetos que son: el acreedor que es el Estado y el deudor que es el particular, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria pecuniaria o en especie, la única finalidad de los tributos es y será siempre proporcionar recursos al Estado para sufragar los gastos públicos que este hace para realizar sus funciones, los cuales deben ser equitativos y proporcionales ya que si no tienen estas características son inconstitucionales.

Para hacer la clasificación de las contribuciones resulta indispensable citar el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación que aunque no nos da una definición de lo que es una contribución, nos establece su clasificación:

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

---

(9) De la Garza Francisco, Op. Cit. Pág. 120.

- I.- Los impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales.
- ii.- Las aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social;
- iii.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas;
- IV.- Los derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso y 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.

Después de citar a este ordenamiento que nos da la clasificación de las contribuciones y su respectiva definición de cada una de ellas de una forma muy somera pensamos que presenta mucha dificultad, para identificarlas una de otras por lo que creemos conveniente hacer un estudio más profundo de cada una de ellas, basándonos en lo establecido por la doctrina la cual indiscutiblemente se apoya en las disposiciones legales. A continuación haremos un estudio más profundo de cada una de estas contribuciones.

#### 1.5.1. EL IMPUESTO.

En el punto anterior ya hemos citado la definición que nos da el Código Fiscal de la Federación en su artículo segundo fracción I que nos dice que el impuesto son las contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo, concepto que al no señalar una diferencia específica hace que su definición sea muy limitada para poder distinguir entre las distintas clases de contribuciones ya que toda contribución que perciba el Estado debe de estar establecida en un cuerpo jurídico para no violar el principio de legalidad.

Sergio Francisco de la Garza nos dice que “el impuesto es una prestación tributaria con todas las características de los tributos, obligatoria ex-lege que tiene su origen en la conjunción de un hecho real de una hipótesis o presupuesto normativo que lo prevé y lo define” (10).

Nosotros pensamos que esta definición es poco precisa ya que si bien es cierto que el impuesto es un tributo obligatorio que esta contenido en una ley, nos deja en la misma situación sin diferenciarla de las demás contribuciones como lo hace el Código Fiscal de la Federación.

Por tal razón consideramos al igual que el maestro Raúl Rodríguez Lobato que “El impuesto se puede definir como 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 indirecto” (11).

Nos adherimos a esta definición porque contiene todos los aspectos esenciales y característicos de los tributos, caracteres que han quedado expuestos en el punto anterior motivo por el cual sólo nos limitaremos a observar la diferencia que marca para distinguir al impuesto de las demás clases de contribuciones al mencionar que para esta primera clase de tributos “no hay contraprestación o beneficio especial o indirecto”, es decir, que como sucede en los derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras que abordaremos más adelante este obtiene el más mínimo servicio o prestación.

Respecto de los principios teóricos de los impuestos podemos decir que los más importantes son los que establecieron Adam Smith y Adolfo Wagner y que a continuación expondremos:

---

(10) De la garza Francisco, Op. Cit. Pág. 374

(11) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 61



Adam Smith estableció cuatro principios rectores de los impuestos que aún en nuestros días siguen: siendo estudiados e inspirando a los legisladores y los cuales son el principio de justicia, de certidumbre, de comodidad, y principio de economía.

Principio de justicia; de este se desprende que todos los habitantes de un Estado deben contribuir en proporción a sus capacidades económicas de forma equitativa y justa. Este principio a sido dividido por la doctrina para su desarrollo en dos reglas; el de generalidad y el de uniformidad.

Para nosotros al igual que Ernesto Flores Zavala el principio de generalidad quiere decir "que todos deben pagar impuestos o en términos negativos nadie debe estar exento a la obligación de pagar impuestos, es decir, todos los que tengan una capacidad contributiva, estarán obligados a pagar impuestos; nadie que tenga capacidad contributiva debe de estar exento de la obligación de pagarlos" (12).

Por lo que toca a la uniformidad del impuesto esto significa que todas las personas obligadas a contribuir sean iguales frente al impuesto.

Principio de certidumbre; esto significa que cada persona esta obligada a pagar un impuesto fijo y no ser contrario a la ley debiendo ser clara la fecha, forma de realizar el pago, así como la cantidad a pagar o para hacer el cobro las leyes fiscales deben precisar: el sujeto, el objeto, la cuota, fecha de pago, la pena en caso de infracción y los recursos que procedan ante un acto administrativo no apegado a derecho.

Principio de comodidad; esta se refiere a que el impuesto debe de cobrarse en la época y forma que sea más probable que convenga al contribuyente.

---

(12) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de finanzas públicas, 17ª. Edición, T.I., editorial Porrúa, México 1976., Pág. 134.



Principio de economía ; lo que nos enseña este último principio es que la recaudación debe estar bien planeado para que la diferencia entre lo que se recauda y lo que entra a las arcas de la Nación sea lo más pequeña posible.

Adolfo Wagner nos dice que los principios de los impuestos son:

Principio de Política Financiera; este abarca los de la ciencia de la imposición y de elasticidad de la imposición, respecto del primero podemos argumentar que consiste en que los impuestos deben de cubrir todas las necesidades financieras que en un periodo financiero determinado se presenten. El segundo significa que deben ser aceptables a las variaciones de las necesidades financieras.

Principio de economía pública; Esta se refiere que el legislador puede determinar quienes serán los sujetos pasivos de la relación tributaria, pero no puede escoger quien será el contribuyente, es decir, sólo se puede hacer una elección de fuentes generadoras de impuestos y elección de clases de impuestos.

Principio de Equidad; este dispone al igual que el principio de justicia de Smith que debe de haber uniformidad y generalidad en el cobro de los impuestos para que puedan pagarlos los pobres y ricos de forma equitativa.

Principio de administración fiscal; este principio contiene en sí los que ya comentamos de Adam Smith como el de certidumbre, comodidad y economía motivo por el cual ya no lo explicaremos.

### 1.5.2. LOS DERECHOS.

Esta clase de contribuciones después del impuesto es la segunda fuente más importante, generadora de ingresos que el Estado recibe y que algunos doctrinarios así como legislaciones de otros países llaman tasa.



En México, nuestra legislación tributaria en su artículo 2º. Fracción IV define a los derechos como “las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así como el aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación”. Definición que nos parece poco adecuada y precisa para poder distinguir a esta figura del impuesto ya que contiene elementos característicos similares que crean cierta confusión por esta razón creemos conveniente acudir a la doctrina para delimitar y separar a un concepto de otro.

Giuliani Fonrouge nos dice que “la tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado” (13).

Para Margain Manautou “los derechos son las prestaciones señaladas por la ley y exigidas por la administración activa en pago de sus servicios administrativos particulares” (14).

Nosotros creemos que son dos figuras distintas y bien delimitadas una de otra con caracteres propios, por este motivo nos adherimos a la definición que nos da el Maestro Raúl Lobato que al respecto nos dice “ Los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinados al sostenimiento de estos servicios” (15).

---

(13) Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, cuarta edición, volumen I, editorial Depalma, Buenos Aires 1987. Pág. 263

(14) Margain Manautou, Emilio. Introducción al estudio del derecho, 8ª, edición, editado por U.A.S.P. México, 1993.

(15) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. 77



Con esta definición estamos seguros de haber marcado la diferencia que existe entre estas dos figuras, dando un concepto preciso y delimitado para poder distinguir a estos dos términos, diferencia que radica esencialmente en que mientras que el impuesto es una prestación pecuniaria o en especie de dar al Estado sin recibir beneficio alguno, los derechos son contra prestaciones en dinero para recibir a cambio un servicio administrativo o por el uso de bienes patrimoniales del Estado, como ejemplo podemos citar a las certificaciones, expedición de pasaporte, inscripción al Registro Público de la Propiedad, acceso a museos y zonas arqueológicas respectivamente.

Conforme a lo expuesto se desprende que los derechos tienen ciertas características legales únicas y otras que por su naturaleza misma de esencia como contribución las comparte con las demás clases de tributos, entre estas podemos señalar las siguientes:

- A) Que el servicio prestado por el Estado debe de ser aprovechado únicamente por quien lo solicita o por quien está obligado a pedirlo.
- B) El servicio Prestado por la administración en turno Federal, Estatal o Municipal debe ser con el objeto de recibir una contribución para sufragar el gasto público o para el sostenimiento de dichos servicios.
- C) El pago de esos derechos debe estar contemplado en ley, característica de todas las contribuciones que deriva del principio de legalidad.
- D) El pago debe de ser obligatorio conforme a lo establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución.
- E) El cobro debe ser proporcional y equitativo, es decir, debe de haber una equidad entre lo que se paga y el servicio que se recibe.

Existen algunos servicios que presta el Estado los cuales por su naturaleza jurídica propia y por estar contemplados así por nuestra constitución están exentos de pago por lo cual no es aconsejable un cobro como ejemplo de estos tenemos lo establecido en el artículo 3º. Fracción IV de la ley suprema que dice "La educación que el Estado imparta debiera ser gratuita, también podemos citar lo que manifiesta el artículo 17, párrafo segundo

del mismo ordenamiento que contempla que toda persona tiene derecho a la administración de justicia pronta, imparcial y gratuita.

Pensamos que estos servicios deberán ser sufragados por aquellos derechos que si sean aconsejables de cobro de tributo para no contrariar a la ley suprema y no sea un obstáculo para que el Estado busque la continuidad del bien común.

### 1.5.3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Esta clasificación de las contribuciones tanto en la doctrina como en las legislaciones de otros países también es denominada como: Impuesto especial, Tributo especial, Contribución especial, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derecho de cooperación o simplemente contribución.

El Código Fiscal Federal mexicano en su fracción III del artículo 2°. no habla de contribuciones de mejoras aunque algunos doctrinarios de nuestro país concuerdan en precisar que a esta clase de tributo debe de llamársele contribución especial. Nosotros no tenemos ningún inconveniente de llamarla de una u otra forma.

Para Rodríguez Lobato Raúl la contribución especial es “La prestación en dinero establecida por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales por el beneficio especial que supone para ellas la realización de una actividad estatal de interés general o porque ellas han provocado dicha actividad, que debe destinarse a sufragar los gastos de esa misma actividad” (16)

El Código Fiscal Federal, en su artículo 2°. Fracción III nos dice que las contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficiarán de manera directa por obras públicas.

---

(16) Rodríguez Lobato, Raúl, Op. Cit.. Pág. 84

Creemos que estas dos definiciones antes aludidas ciertamente nos hacen una excelente precisión de lo que es la contribución de mejoras marcando una diferencia con el impuesto y los derechos, sin embargo consideramos que el concepto que nos da De La Garza es todavía más preciso al decir que por esta clase de tributo debe de entenderse como “la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica” (17).

Esta clasificación de tributo comparte ciertas características iguales al impuesto y a los derechos mismos que establece nuestra ley suprema como lo es el principio de legalidad o sea que debe de estar establecida por la ley, son obligatorias, deben de ser proporcionales y equitativas, se destinan al gasto público.

Lo que marca la diferencia entre estas tres clases de tributo es que mientras el impuesto se establece para que el Estado se haga de ingresos para satisfacer su gasto público sin la obtención de una contraprestación ó beneficio, los derechos son una contraprestación en dinero para la obtención de servicios jurídicos administrativos que son aprovechados por una sola persona directa e individualmente y la contribución especial o contribución de mejoras es la prestación en dinero que constituye el pago por un beneficio obtenido por un sector de la población por la ejecución de una obra pública como la pavimentación de calles, avenidas, así como por la construcción de parques públicos.

En resumen, el impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio, los derechos se pagan para obtener una atención administrativa, la contribución especial se paga por el beneficio obtenido por la realización de obras públicas o prestaciones de un servicio de interés general.

---

(17) De la Garza, Sergio, Op. Cit. Pág. 344

#### 1.5.4. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

De esta clasificación de tributo que hace el Código Fiscal Federal podemos argumentar que algunos autores le niegan su carácter fiscal llamándola exacción parafiscal o paratributario por considerar que son ingresos que reciben organismos no estatales y que estamos frente a una actividad financiera que no es del Estado pero tampoco privado.

Nosotros consideramos al igual que Sergio Francisco de la Garza que las cuotas y los capitales constitutivos del IMSS y en general las aportaciones de seguridad social si constituyen una especie del genero "contribución" (18), porque aún cuando los requisitos de proporcionalidad y equidad ni tienen el mismo significado cuando se aplican a los impuestos que cuando se aplican a las aportaciones de seguridad social, los requisitos de fundamentación y motivación operan igual. La ley tributaria mexicana en el artículo 2º. Fracción II nos define a las aportaciones de seguridad social como las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social.

Por su parte Rodríguez Lobato Raúl nos dice que "las exacciones parafiscales son las prestaciones en dinero establecidas con el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas y morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismo de sus gastos que estos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos" (19). Definición a la cual no apegamos para conceptuar a este tipo de contribución por considerar que nos precisa de forma general que es la aportación de seguridad social aunque este autor no le da el carácter fiscal a esta contribución.

#### 1.6. MARCO CONSTITUCIONAL DE LAS CONTRIBUCIONES.

---

(18) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 367.

(19) Rodríguez Lobato, Raúl. Op. Cit. Pág. 93.

Hacer el estudio del marco constitucional de las contribuciones es abordar el tema de los alcances o mejor dicho de los límites que tienen las contribuciones ante la presencia de las garantías constitucionales.

En un principio los impuestos se consideraron como violatorios de las garantías individuales lo que en nuestra actualidad se puede precisar como un error tal y como lo observaremos en el desarrollo de este tema.

#### PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad lo encontramos en el contenido del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución que a la letra dice:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Distrito Federal o del estado y Municipios en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De la lectura de este artículo se desprende que cualquier organismo del Estado no debe de imponer tributo alguno contrario a la ley o sea que tanto la Federación, Estados y Municipios no pueden activar por su libre albedrío en materia de contribuciones o como mejor nos lo explica Sergio Francisco de la Garza “el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de las obligaciones tributarias, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos estos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de las autoridades administrativas” (20).

---

(20) De la garza Sergio Francisco, Op. Cit. 265, 266

Otra de las características de suprema importancia de este principio de legalidad es que no puede existir la exigibilidad de cobro al Estado sino esta establecida en la ley que debe haber sido discutida y aprobada por el Congreso, como lo dice el aforismo latino “nullum tributum sine lege”

El artículo 14 Constitucional, refuerza lo establecido por el artículo 31 fracción IV al establecer en su segundo párrafo que “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. es decir, que de llegarse a privar de la libertad a un contribuyente por evasión fiscal o por embargarse bienes propiedades y derechos no se violentan las garantías individuales ya que se actúa siempre apegado a derecho toda vez que el contenido de este artículo se desprende que pueden realizarse estos supuestos siempre y cuando se cumplan las formalidades y procedimientos conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, cumpliendo con el principio de legalidad.

También el artículo 16 Constitucional al igual que el 14 de este mismo ordenamiento refuerza nuestra afirmación de que todos los actos de molestia ocasionados por el cobro de contribuciones son apegados al principio de legalidad ya que establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa del procedimiento, la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policías; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Nuevamente nos encontramos con el principio de legalidad ya que se puede exigir la comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales siempre que se cumpla con lo establecido por la ley.

## PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Este principio también lo encontramos regulado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución que establece: son obligaciones de los mexicanos contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De este principio se derivan otros dos principios fundamentales para asimilar de una forma más precisa lo relativo a la proporcionalidad y equidad de las contribuciones, los cuales creemos son indispensables para la mejor comprensión de este, nos referiremos a los principios de igualdad y generalidad.

Por el de igualdad podemos entender que las leyes que establecen contribuciones deben dar un trato igual a todos los obligados a contribuir al gasto público en iguales condiciones. El principio de generalidad consiste en que la ley contemple a todas las personas que por su situación incurran en la hipótesis prevista por las leyes.

## PRINCIPIO DEL DESTINO DE LOS GASTOS PUBLICOS.

Esto significa que las contribuciones que se establecen en ley son y deberán ser siempre destinadas para satisfacer las necesidades colectivas, es decir, el destino de los tributos es el sufragar el gasto público. Este principio también lo encontramos regulado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución al mencionar que todos los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos.

Para la mejor comprensión de este principio estimamos conveniente hacer una definición de lo que es el gasto público, nosotros al igual que Andrés Serra Rojas pensamos que este término “esta constituido por el conjunto de los egresos del Estado, empleados en los servicios públicos, obras públicas y en la realización de una política

económica de desarrollo” (21).

Con esto podemos concluir que toda aquella contribución que aunque este establecida por la ley, sea proporcional y equitativa si no se destina a sufragar el gasto público, buscando el bien común de todos los obligados a contribuir, será siempre contrario a la ley.

#### PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.

Este Principio lo tenemos consagrado en lo establecido por el artículo 14 constitucional, primer párrafo tanto en materia fiscal como en las demás áreas del Derecho el cual dispone que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, es decir, que existe legalmente por mandamiento supremo la prohibición de aplicar una ley a una situación generada con anterioridad a su vigencia.

Este mismo artículo contiene el principio de audiencia al establecer que: nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, de sus posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

La garantía de audiencia constituye sin duda un derecho de los contribuyentes ante las autoridades tanto administrativas como judiciales para que tenga la oportunidad de ser oídos y vencidos en juicio.

#### DERECHO DE PETICIÓN.

Este derecho lo tenemos regulado en lo establecido por el artículo 8° de nuestra Constitución que dispone que “los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que este se formule por escrito, de manera

---

(21) Serra Rojas Andrés. Op. Cit. Pág, 201.

pacífica y respetuosa y que a toda petición deberá de recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve tiempo al peticionario.

De lo anterior se desprende que todo contribuyente que haga una petición tiene el derecho que la autoridad le resuelva y conteste a la brevedad posible, aunque nuestra Constitución no define o dispone el término de ese tiempo breve el Código Fiscal de la Federación en el artículo 37 dispone lo siguiente:

Artículo 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que esta se dicte.

A este silencio de la autoridad que hace ante la petición de los contribuyentes también se le conoce como “negativa ficta”, es decir, que cuando la autoridad no contesta en el tiempo establecido que será de tres meses no se violenta este mandato supremo porque caemos en el supuesto que ante el silencio de la autoridad se tiene como negada.

#### PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN.

El artículo 22 de la Constitución Mexicana al respecto dispone “Queda prohibida la confiscación de bienes de una persona para el pago de impuestos y multas”. Eso quiere decir que no se permite el cobro de contribuciones que por sí mismos absorben la totalidad o la mayor parte de los bienes del contribuyente porque el propósito de el Estado no es absorber las ganancias que tengan los particulares por la actividad que desarrollen, sino de hacerse de ingresos fomentando el desarrollo económico del país.

Este mismo precepto en su segundo párrafo menciona que no se considera confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de los contribuyentes cuando el particular haya acumulado adeudos tributarios. Al respecto Margain nos cuenta que “No se considera confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente, para el pago de gravámenes o sanciones, no está autorizando al Estado a aprobar impuestos confiscatorios. Establece, más bien que el causante omiso, que ha dañado con su apatía al erario y a los demás contribuyente cumplidos, pueda sufrir la acumulación, en un momento dado de los impuestos y de las sanciones correspondientes, aún cuando ello equivalga a la confiscación de sus bienes. Esto lo permite la Constitución en forma excepcional con la mira de evitar que los particulares evadan el pago puntual de sus contribuciones” (22)

Como conclusión diremos que si bien es cierto, se violan las garantías constitucionales por la confiscación de bienes por el pago de impuestos, no se contraviene a esta disposición cuando se hace para hacer efectivo el cobro de adeudos acumulados, derivados de una constante omisión por parte del particular obligado a contribuir al gasto público.

#### 1.7. FUNDAMENTO Y CONCEPTO DE OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Para hablar del fundamento legal de la obligación tributaria nos vemos en la necesidad de retomar el contenido y lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que ya en el punto anterior hemos explicado el cual dispone que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan de la manera Proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La obligación fiscal en materia de contribuciones surge en el momento mismo en que un hecho jurídico está previsto por la ley, por lo que podemos establecer que el fundamento legal de la obligación tributaria está contenida en este precepto jurídico supremo, en el entendido que la obligación tributación es de los gobernados que se encuentran en el hecho

---

(22) Margain Manautov, Emilio Op. Cit. Pág. 26

previsto por la norma jurídica creándose una relación tributaria entre el Estado como sujeto activo quien tiene el poder de exigir el cobro, recayendo entonces la obligación fiscal en la persona conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada al fisco a quien se le denomina sujeto pasivo que en puntos posteriores analizaremos detenidamente.

Respecto al tema del concepto de obligación tributaria Andrés Serra Rojas sólo se limita a citar el artículo 1º del Código Fiscal de la federación para darnos su definición el cual establece lo siguiente:

Artículo 1º.- Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estado.

Las personas que de conformidad con las leyes Fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Definición de la cual nosotros diferimos toda vez que no da un concepto de obligación tributaria, sino más bien sólo establece quienes son las personas que deben de contribuir al gasto público.

Por nuestra parte al igual que el maestro Rodríguez Lobato Raúl definiremos a la obligación tributaria “como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”. (23)

De esta definición como podemos observar se desprende que existen semejanzas con el concepto de obligación que existe en el Derecho Privado pero también se marcan diferencias las cuales creemos conveniente señalar para poder distinguir cuando estamos en presencia de una obligación fiscal.

Entre las semejanzas que existen entre estos dos conceptos encontramos que tanto en la obligación fiscal como en la privada existen el acreedor, el deudor y el objeto. Entre sus diferencias encontramos las siguientes:

- a) La obligación fiscal siempre se regula por normas de Derecho Público en cambio la privada aunque se regula por leyes de Derecho Privado en ocasiones se ve regulada para su cumplimiento por normas que son de carácter público.
- b) La obligación tributaria encuentra siempre su fuente en la ley, la privada puede derivar de un contrato.
- c) La obligación fiscal tiene como único objeto recaudar para satisfacer el gasto público, la privada no.
- d) En la obligación tributaria el objeto es un dar dinero y en ocasiones en especie. En la privada se satisfacen en dinero, en especie o en servicios.
- e) La obligación fiscal es siempre un dar, en la privada puede ser de dar, hacer o no hacer.

#### 1.8. PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO.

Para De la Garza recibe el nombre de poder tributario “la facultad del Estado por virtud

---

(23) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 1.}

de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas” (24).

Por su parte Rodríguez Lobato define a la potestad tributaria del Estado como “el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos” (25).

Nosotros creemos que estas dos definiciones son acertadas y precisas, en ellas encontramos que el poder tributario es una facultad exclusiva del Estado para imponer contribuciones con el único fin de sufragar el gasto público, por lo que no tendremos ningún inconveniente en conceptuar a esta figura jurídica de las dos formas antes expuestas.

Pero ¿ para que imponer cargas fiscales? ¿quién ejerce el poder tributario?, esto lo podemos contestar exponiendo los siguientes puntos:

El Estado impone cargas fiscales para sufragar gastos públicos que son las razones mismas de su existencia ya que este tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad pueda encontrar vida y organización, realizando una serie de servicios públicos a los particulares que por sí mismos no se podrían satisfacer.

Por este motivo el Estado se ve en la necesidad de obtener recursos del patrimonio de los particulares que lo integran o lo conforman.

El poder tributario como ya lo dijimos es exclusivo del Estado y este se ejerce en primer lugar no en el momento de hacer el cobro forzado de una contribución, sino cuando este previsto o contemplado en una ley que emana a través del Poder Legislativo, puesto que este es el encargado de expedir las leyes; en segundo lugar se ejerce a través del Ejecutivo.

---

(24) De la Garza Sergio Francisco, Op.. Cit. Pág. 207

(25) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 6

pues este es el encargado de aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento. Finalmente a través del poder judicial ya que este se encargara de dirimir las controversias entre la administración y gobernado.

Por conclusión diremos que el poder tributario contempla tres funciones que son: La normatividad, la administrativa y la judicial que ejercen el poder legislativo, el poder ejecutivo y el poder judicial, según la competencia que la ley les confiera.

## 1.9. ELEMENTOS DE LA RELACION TRIBUTARIA.

### EL SUJETO ACTIVO.

Al abordar el tema de la obligación tributaria comentamos la existencia de los elementos que se derivan de esa relación jurídica los cuales son: acreedor y deudor.

En México, Constitucionalmente, se contempla como único acreedor (sujeto activo) de la obligación fiscal al Estado y deudor (sujeto pasivo) a la persona que conforme a la ley debe de contribuir al gasto público, lo anterior se desprende del artículo 31 fracción IV de la ley suprema.

A continuación haremos un estudio muy conciso de estos dos elementos de la relación tributaria iniciando con el sujeto activo que como ya lo explicamos es el Estado, pues sólo el está investido de la potestad tributaria para hacer el cobro efectivo de manera forzada, si es necesario, de las contribuciones que tiene derecho de percibir, por esta razón podemos decir que la atribución principal del Estado en materia fiscal consiste como lo explica el maestro Rodríguez Lobato Raúl “en exigir el cumplimiento de la obligación a contribuir al gasto público en los términos fijados por la ley fiscal correspondiente, es decir, el Estado no puede actuar como lo puede hacer el acreedor en el campo del derecho privado” (26).

Por conclusión diremos que sólo la Federación, los Estados y Municipios tienen el

---

(26) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 132

carácter de sujeto activo ya que la misma Constitución en el artículo 31 fracción IV no prevé que el acreedor pueda ser una persona individualmente o colectivamente. De estos tres sujetos activos sólo la Federación y los Estados tienen la potestad jurídica tributaria, es decir, que además de administrar sus ingresos derivados de las contribuciones puede establecer tributos y el Municipio no, ya que las legislaturas de los Estados tienen la tarea de imponer cargas fiscales lo cual establece el artículo 115, fracción IV de nuestra ley suprema.

### EL SUJETO PASIVO

Respecto al sujeto pasivo de la relación tributaria podemos decir de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º del Código Fiscal Federal, que sólo las personas físicas y morales están obligadas a contribuir a los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

A este elemento de la relación tributaria Andrés Serra Rojas lo ha definido como “la persona obligada por disposición de orden público a cubrir determinadas prestaciones” (27).

De la Garza lo define como “el sujeto obligado en virtud de propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza” (28).

Como podemos observar las dos definiciones anteriores que hemos citado coinciden en dar un concepto desprendido del contenido del artículo 1º del Código Fiscal Federal por lo que resultan muy criticables las posturas de estos doctrinarios en mención, asimismo consideramos que no hay mucha dificultad para poder distinguir al sujeto activo del pasivo de la relación tributaria y que cualquier otra definición personal o doctrinaria que podemos exponer al respecto será de igual manera criticable como las dos que ya citamos. Por

---

(27) Serra Rojas Andrés, Op. Cit. Pág. 42

(28) De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 492.

nuestra parte sólo por tener un concepto de este elemento diremos que se puede definir “como la persona física o moral obligada a contribuir a los gastos públicos del Estado cuando se encuentren en el hecho previsto por la ley fiscal”.

En México el Derecho Fiscal a clasificado al sujeto pasivo de la relación tributaria en deudor responsable directo y deudor responsable indirecto ya que no todos adquieren la obligación de contribuir de la misma manera, es decir en la primera clasificación la carga fiscal puede haberse originado de forma individual o colectiva y en la segunda por la sustitución.

Por último respecto de este elemento diremos que en materia fiscal basta tener la capacidad de goce para estar apto de ser sujeto pasivo de la relación tributaria lo cual difiere con el derechos privado en el cual para que pueda actuar una persona jurídicamente además de esta capacidad debe de tener la de ejercicio y de no gozar de ella se considera como jurídicamente incapaz.

#### 1.10. EXTINCIÓN DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

Existen diferentes formas por las cuales se extingue la relación tributaria, nosotros consideramos como la más importante y común el pago, pero el Derecho Fiscal también admite como forma de terminación de esta relación: la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación las cuales presentan características propias por lo que consideramos necesario el estudio de cada uno de estas formas por las cuales la ley prevé la culminación de esta relación entre el sujeto activo y pasivo.

EL PAGO: Como nos dice de la Garza “es la extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo” (29), en materia fiscal sólo se concibe como un acto unilateral porque surge de la ley de forma impositiva y no del acuerdo de voluntades entre el Estado

---

(29) De la Garza Sergio Francisco, Op, Cit. Pág. 595



con sus gobernados la doctrina a clasificado al pago, en pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo.

Pago liso y llano; este es el que realiza el contribuyente sin poner resistencia pagando lo debido y aún lo indebido, el primero es cuando se entrega al fisco lo que se adeuda conforme a la ley, en el segundo se entrego una cantidad mayor de lo que se debe o una suma que no se adeuda y que se deriva del error del propio obligado con el fisco.

Pago en garantía, la doctrina considera que el nombre de esta figura jurídica está mal empleado y que lo correcto es llamarla depósito en garantía porque este se realiza sin que exista la obligación de pago del particular el cual sólo entrega el tributo para asegurarse de su cumplimiento en caso de encontrarse en un futuro en el hecho previsto por la ley.

Pago bajo protesta; este se realiza cuando el particular en miras de impugnar el crédito fiscal a través de los medios de defensa que la ley establece paga sus contribuciones que el Estado exige, por considerar que no lo adeuda parcial o totalmente.

Pago provisional; este es el que resulta de la autodeterminación del contribuyente obligado, la cual esta sujeta a revisión por las autoridades fiscales.

Pago definitivo; se realiza cuando la autodeterminación del obligado a contribuir no está sujeta a revisión por parte del fisco.

Pago de anticipos; este se realiza al momento en que el contribuyente percibe un ingreso gravado y a cuenta de lo que le corresponde al fisco, es decir, que durante el ejercicio fiscal el particular sabe con certeza lo que le corresponderá como tributo del Estado y hace la entrega anticipada que al final del año fiscal la autoridad le toma en cuenta cuando hace su declaración anual.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

Pago extemporáneo, este es el que se realiza cuando se vence el plazo legal que la autoridad establece para cumplir con la obligación de contribuir el cual puede ser: espontáneo o por requerimiento. Es espontáneo cuando la autoridad no ha realizado ninguna gestión para exigir el pago, se dice que es por requerimiento cuando la autoridad inicia el procedimiento administrativo necesario para hacer exigible la obligación del contribuyente. En nuestra legislación fiscal como ya explicamos anteriormente sólo se contempla el pago en efectivo y especie, como regla general el pago debe ser realizado en la oficina recaudadora que corresponda al domicilio del contribuyente aunque en nuestro país se ha autorizado a instituciones bancarias para recibir el pago.

**LA PRESCRIPCIÓN:** Es la extinción del derecho que tiene el Estado de hacer exigible el cobro de un crédito fiscal por el simple transcurso del tiempo el cual es de cinco años, la cual opera también a favor del sujeto activo cuando el contribuyente por su propia negligencia no solicita el reembolso de las cantidades que paga de más o de forma indebida.

El plazo en que empieza a correr el término para la prescripción es el momento mismo en que el crédito fiscal es exigible el cual se puede ver interrumpido cuando la autoridad realiza cualquier gestión de cobro haciendo legalmente la notificación al deudor.

**LA COMPENSACIÓN:** Podemos decir que esta forma de extinción de pago surge cuando la autoridad fiscal y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siendo requisito indispensable operar, que ambas deudas puedan ser liquidables y exigibles, esta forma de extinción de pago se encuentra regulada por el artículo 23 del Código Fiscal Federal.

**LA CONDONACIÓN:** La condonación es la única figura fiscal por medio de la cual el Estado puede renunciar a hacer exigible el cumplimiento de la obligación tributaria, la cual surge cuando la ley autoriza a la autoridad a dar por extinguido un crédito fiscal.

En materia de contribuciones la condonación esta regulada por el artículo 39º fracción I del Código Fiscal, el cual establece que el Poder Ejecutivo Federal mediante resoluciones

de carácter general podrá condonar total o parcialmente el pago de contribuciones y accesorios de lo que deducimos que la condonación de obligaciones fiscales sólo se hace a título general, o sea nunca a título particular y que esta puede ser total o parcial.

En cuanto a la condonación de multas este supuesto está contemplado en el artículo 74 del Código Fiscal Federal que dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar multas por infracciones fiscales y que sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y no sea materia de impugnación. Esta puede ser de forma individual o general.

LA CANCELACIÓN: Consiste en dar de baja un crédito fiscal cuando la autoridad no puede realizar el cobro o cuando este es incosteable, el primer caso se da cuando el deudor no tiene la solvencia económica para cubrir el pago y el segundo supuesto se da cuando el crédito fiscal es tan pequeño que saldría más caro realizar la gestión de cobro que lo que se va a recaudar. Por este motivo en la doctrina la cancelación no es una forma de extinción de la obligación de pago ya que la autoridad desiste o se abstiene de su exigibilidad.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## **CAPITULO II**

### **BREVE RESEÑA HISTORICA DEL DERECHO FISCAL**

- 2.1. Grecia y el periodo helenístico
- 2.2. Roma
  - 2.2.1. Reforma fiscal de Augusto y Dioclesiano
- 2.3. Fin del mundo antiguo
  - 2.3.1. Organización administrativa
  - 2.3.2. Los grandes servicios público
  - 2.3.3. Organización financiera
- 2.4. Época merovingia
  - 2.4.1. Decadencia de los servicios públicos
  - 2.4.2. Las finanzas
  - 2.4.3. El conde representante del Rey en un pagus
- 2.5. Administración carolingia
  - 2.5.1. Los missi diminici
  - 2.5.2. Los servicios públicos
  - 2.5.3. Los impuestos
- 2.6. La edad media
  - 2.6.1. Las finanzas feudales
  - 2.6.2. Derechos judiciales
  - 2.6.3. Los demás derechos fiscales de los señores
  - 2.6.4. Las finanzas reales
  - 2.6.5. Diversos impuestos reales (las tallas, las ayudas)
  - 2.6.6. Administración de los impuestos

## 2.1. GRECIA Y EL PERIODO HELENISTICO.

Al terminar con nuestra exposición de los conceptos fundamentales del derecho fiscal creemos conveniente y de vital importancia hacer un estudio de nuestra materia a través del tiempo para observar la evolución de la recaudación de las contribuciones desde sus inicios hasta la edad media donde se observaron cargas fiscales más severas, tarea que resulta un tanto difícil ya que si bien es cierto que los impuestos siempre han existido desde que el hombre empieza a organizarse para vivir en grupo, clan o tribu, no existe una historia de los tributos de manera formal ya que sólo se tienen antecedentes históricos de las primeras civilizaciones por medio de inscripciones, papiros, códices y hallazgos arqueológicos los cuales resultan un material muy limitado para poder exponer el estudio del sistema financiero que tuvieron que crear los primeros pueblos para satisfacer sus necesidades colectivas.

Por esta razón nosotros iniciaremos este análisis histórico de las contribuciones con el pueblo griego, no por ser la primera civilización en la que observamos una organización política-económica más sólida como Estado, sino que de ellos se cuenta con mayor información para hacer nuestro estudio. Habiendo aclarado lo anterior veamos entonces como se dieron las primeras cargas fiscales.

En Atenas como lo dice el maestro Sainz de Bujanda "En el Estado ciudad de los griegos se encuentran los arbores de una Hacienda ordenada, inspirada esencialmente en el principio de interés público y el sometimiento al impuesto no se fundaba en una relación de servidumbre sino de la defensa del bien común entregado al cuidado del Estado" (30); de lo cual podemos afirmar que la carga fiscal desde sus inicios persigue la Satisfacción de necesidades colectivas, aunque posteriormente fue cambiando su finalidad como sucedió en la edad media, tema que abordaremos más adelante en este mismo capítulo.

---

(30) Sainz de Bujanda, Fernando, Hacienda y Derecho, Op. Cit. Pág. 136.

En un principio los ciudadanos griegos tenían la obligación personal de cumplir con el servicio militar por lo que podemos deducir que el Rey no tenía la necesidad de pagar un sueldo y erogar un gasto pecuniario para defender su ciudad o para conquistar a otros pueblos, así mismo la corona para hacerse de recursos para sufragar el costo de sus fiestas, cultos divinos, construcción de obras como barcos, edificios públicos y parques, utilizaban las llamadas liturgias, de las cuales se sabe muy poco pero los historiadores coinciden en precisar que eran contribuciones de carácter totalmente voluntarias.

Con el paso del tiempo y con el afán de los reyes de conquistar a otros pueblos, para expandir su reino surgió entonces la necesidad de tener un mayor número de soldados que prestaran sus servicios de manera permanente, por lo que las llamadas liturgias fueron insuficientes para poder garantizar los gastos públicos que se producían por la guerra lo que motivo que la Hacienda griega tuviera que acudir en un principio a la implantación de impuestos indirectos de consumo de carácter ordinario bajo la forma de derechos aduaneros, de mercado y de algunas tasas judiciales, los cuales tampoco fueron suficientes junto con las liturgias para cubrir los gastos que el Estado griego erogaba para el mantenimiento de sus fuerzas bélicas que cada vez crecían más en número, sobre todo, a partir de las llamadas guerras médicas, lo que obliga a la corona a crear cargas fiscales de carácter extraordinarias, o sea, personales. Y aunque el pueblo griego no concebía que los hombres libres estuvieran sujetos por la ley al pago de impuestos personales en contra de su voluntad ya que concebía que iban en contra de su dignidad y su libertad si aceptaban cargas tributarias en tiempos de guerra.

Esta misma afirmación la hacemos por la misma explicación que nos da nuestro autor consultado el cual dice "Que la Hacienda griega hubo de acudir, sobre todo en tiempo de guerra a impuestos de carácter extraordinarios. Sólo en tales circunstancias toleró el ciudadano, sin grave resistencia la imputación fiscal de su patrimonio. Más como la guerra con pueblos extraños y las discordancias entre las ciudades griegas fueron casi permanentes por lo que, los llamados impuestos extraordinarios adquirieron estabilidad". (31)

---

(31) Sainz de Bujanda, Fernando, Hacienda y Derecho, Op. Cit. Pág. 136.

Para concluir con esta etapa histórica de las contribuciones diremos que los impuestos extraordinarios sirvieron primero para preparar la guerra, alimentarla y más tarde para hacer posible el tránsito o la economía de paz, que el ciudadano griego asimila que se vive en régimen de tiranía cuando en tiempo de paz se le impone una carga fiscal, pero en cambio en época de guerra acepta los impuestos extraordinarios no sólo del producto de sus tierras, sino hasta impuestos personales como la eispóra que era un tipo de tributo sobre el patrimonio de los más ricos, asimismo, consideraba un deshonor el pago de prestaciones personales cuando estos debían ser pagados por los pueblos vencidos o los liberados del yugo extranjero.

Respecto al periodo helenístico podemos decir que al igual que en la época pasada no se tiene conocimiento de impuestos personales a cargo de los ciudadanos atenienses, sólo sabemos de la existencia de la eispóra que como ya dijimos era un impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas más ricas y la preeispóra que como dice el historiador Bianchi Bandinelli era “La obligación de los más ricos, entre los más ricos de pagar la suma que la polis confiaba recaudar con la eispóra y correspondía a quien pagaba la preeispóra el intentar obtener de los ciudadanos incluidos en la eispóra el reembolso de la cantidad anticipada ya que la polis no se ocupaba de ello” (32).

Para hacer más comprensible lo que acabamos de exponer creemos conveniente precisar que más que una contribución tanto la eispóra como la proeispóra eran prestamos o anticipaciones que las personas más acaudaladas de la polis hacían a la ciudad cuando esta se encontraba en condiciones financieras muy precarias, las cuales les eran devueltas cuando estas pasaban esta etapa de crisis económica.

También aquí en esta época helenística los impuestos obligatorios no eran aceptados de una manera muy grata y sólo pagan tributos los extranjeros domiciliados en ciudades griegas, el esclavo o el liberado por su amo así como los artesanos, en cambio estaban

---

(32) Bianchi Bandinelli, Renuccio. Historia y civilización de los griegos, traducido por Pepa Gasull, Vices L.VII, 1ª. Edición, editorial Icaria, Barcelona España, 1981, pág. 31.

Exentos de cargas fiscales los abogados, médicos y escritores, siendo la mayor entrada de la polis los impuestos indirectos como el derecho de aduana la cual debió ser la más importante ya que se cobraba tanto por la mercancía que entraba como por la que salía por mar o tierra gravándoles otro impuesto llamado epónion (derecho de venta) cuando las mercancías llegaban al mercado el cual le correspondía a la centésima parte de su valor.

El maestro Bianchi nos dice “que a través de dos inscripciones conocidas podemos decir que existían al principio y al final de la época helenística una verdadera lluvia de impuestos indirectos como es la de las cercanías de Teos que otorgó a los nuevos ciudadanos de la polis la exención fiscal a los animales de tiro, esclavos, jornaleros, agrícolas, elaboración de madera, servicios médicos y lo relativo a los huertos de colmenas. La segunda inscripción es la procedente de los que impone tributos por la vigilancia de naves, el pan, huerto de obelía, el grano, el vino, las viñas, las esclavas y el derecho de pesca”.(33)

No es nuestra intención hacer una explicación precisa de cada uno de estos impuestos ya que no contaríamos con material de apoyo para abordarlos, sólo los hemos citado con el afán de hacer observar con el paso de este tiempo entre estas dos etapas van surgiendo cada vez más cargas fiscales que si en un principio eran temporales que se daban de forma voluntaria para preparar la guerra al final se caracterizaron por ser directos en contra de los ciudadanos griegos lo que ocasiono que estos perdieran su amor y preocupación a la ciudad.

Desafortunadamente resulta doloroso observar como lo dice el maestro Sainz de Bujanda “que a lo largo de la historia, la guerra ha sido en el campo de la hacienda, uno de los factores que más ha contribuido al desarrollo de la técnica. Que cada conflicto bélico a abierto los ojos de los gobernantes sobre fuentes inéditas de tributación y a

---

(33) Bianchi Bandinelli, Ranuccio, Op. Cit. Pág. 34.

obligado a perfeccionar los métodos aplicativos de las figuras fiscales preexistentes” .(34) Argumentando además “que la decadencia de Grecia coincide con el alto cobro de impuestos para sufragar la guerra como lo fue la lucha contra peloponeso la cual fue larga y estéril obligando a Atenas a consumir sus grandes riquezas acumuladas en los tiempos de paz, estableciendo entonces impuestos ordinarios e incluso a fundir los tesoros de los templos y las ofrendas a sus divinidades” .(35)

## 2.2. ROMA.

El pueblo romano al igual que los griegos repudiaban las cargas fiscales personales por considerarlos humillantes e indignos y en un principio sólo tenían la obligación de prestar el servicio militar así como contribución de su trabajo para la construcción de edificios públicos.

Pero en la medida en que fue aumentando el aparato estatal fue necesario crear fuentes de ingreso para su sostenimiento, los cuales se procuraba que recayera en los habitantes de los pueblos sometidos y no en los ciudadanos. Argumentamos lo anterior por el comentario que al respecto nos hace el maestro Sainz de Bujanda al establecer “que la explotación tributaria de las poblaciones sometidas a observado agudamente que los tributos sobre el suelo no se fundaron en la condición de ciudadano, sino en la de enemigo o vencido frente al conquistador poniendo de forma permanente a las poblaciones sometidas todo el peso de sus gastos con la única finalidad de no importarles a sus ciudadanos deberes fiscales” .(36)

Roma como ya es sabido se caracterizo entre otras cosas por sus pensamientos políticos y su gran ejército creado para satisfacer su afán de conquistar así como su

---

(34) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág, 142

(35) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág, 144 y 146

(36) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág. 153

animo incontenible de mando, estas fuerzas bélicas en un principio se formaron de propietarios que además de prestar su servicio militar sin demandar un pago aportaban sus armas, caballos, y víveres por lo que se cree que fueron sufragados sus gastos sin representar problema alguno, es decir sin imponer cargas fiscales a los ciudadanos, lo que resulta demasiado claro ya que ¿para que implementar contribuciones, si no existía en presupuesto de egresos?. Pero al iniciar otras batallas fuera de la península que requerían de mayor número de soldados activos por un mayor tiempo en sus filas los cuales sí demandaban una remuneración por sus servicios, lo que originó que los gobernantes en turno empezaran a idear cargas tributarias para financiar sus empresas bélicas que dieran mayores alientos a sus soldados para vencer a los pueblos enemigos.

La guerra además dio pauta para que los patricios y plebeyos alcanzaran un estatus de igualdad esto lo creemos de gran importancia ya que hay que recordar que este pueblo siempre hizo la distinción entre ciudadanos y no ciudadanos romanos.

Retomando nuestro tema de la historia de las contribuciones explicaremos con lo establecido por el maestro Sainz de Bujanda “que el instrumento ideado para obtener los recursos que esta nueva situación exigía, fue en esta ocasión un tributo directo sobre los ciudadanos llamados –tributum civium- creado originalmente como impuesto de capitación y transformado como impuesto extraordinario sobre la fortuna de las cinco clases de ciudadanos en que el censo se dividía” .(37)

Este tributo no era distinto a la eispóra de los griegos ya que recaía como ya dijimos, directamente en el patrimonio de los ciudadanos para el sostenimiento de la guerra, ¿pero como imponer estas cargas fiscales? Si el ciudadano romano se sentía humillado y cuartado de su libertad cuando la ley le imponía contribuciones. La lógica jurídica que siguieron los gobernantes fue la de establecer que eran prestamos

---

(37) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág. 155

forzados que tenían que aportar al Estado y así no entrar en controversia con los pensamientos del pueblo romano.

Con el correr de los años por sus constantes triunfos derivados de su fuerte y gran ejército, Roma se fue imponiendo ante los pueblos vecinos como Estado vencedor lo que le permitió acrecentar su territorio y que en ese momento dado no fuera necesario seguir requiriendo de impuestos a sus ciudadanos ya que el botín, las indemnizaciones de guerra así como la explotación fiscal que hacían de las poblaciones sometidas a su yugo, hicieron que las arcas romanas obtuvieran ingresos grandiosos con lo que se solventaba el pago de sus grandes obras arquitectónicas, por lo que no fue necesario seguir imponiendo tributo a sus ciudadanos.

Nuestro autor en consulta Sainz de Bujanda establece “que además de la liberación de cargas fiscales de sus ciudadanos Roma debió a su ensanchamiento geográfico considero a las tierras ocupadas como patrimonio propio en las que podían darse dos situaciones 1ª. Que sus antiguos dueños ocuparan sus terrenos obligándoles al pago de tributo llamado IN NATURA o; 2ª. Que los habitantes por motivos políticos fueran desplazados ocupándolos el Estado para explotarlos directamente, figura que la denominaban AGRI PUBLICI” .(38)

Durante esta época Roma floreció en gran escala, pero dado este panorama, este pueblo sólo limito a consumir los recursos extraídos de sus provincias sin contribuir en nada al sostenimiento de la actividad financiera del Estado lo que origino una aguda crisis económica-social debido al despilfarro de sus bienes económicos y a la corrupción de sus provincias. Por lo que al quebrantarse sus instituciones de la República surgió la idea de que el mando de esta nación debía corresponder a un nuevo órgano político el cual tuviera autoridad plena así como una gran eficacia, lo que permitió el cambio de República al Imperio.

---

(38) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág. 158

Esta nueva forma de gobierno, según los historiadores, se estableció con la finalidad de remediar una serie de males que surgieron en el tiempo anterior inmediato debido a la ineficiencia del senado, la decadencia de los comicios, la incompetencia de los magistrados, el encubrimiento de los jefes militares, debido al poder que tenía el ejército y la actuación demagógica de los tributos de la plebe.

El imperio como forma jurídica-política de gobierno vino en un principio a mejorar de manera muy notoria la administración financiera del nuevo Estado dada la concentración del poder en una sola persona cuyo prestigio personal y superioridad de juicio constituían el fundamento de su autoridad suprema, pero esta misma figura a partir del siglo II de nuestra era fue la que destruyó a las instituciones financieras contribuyendo en gran parte al derrumbamiento de la Hacienda Imperial, ya que los últimos cesares comprendieron muy tarde que la política implementada para hacerse de recursos junto con el despilfarro de sus gastos llevaba al Imperio a su ruina para pasar del pueblo conquistador a Estado vencido.

#### 2.2.1. REFORMA FISCAL DE AUGUSTO Y DIOCLECIANO.

Ya hemos establecido que debido a la crisis económica de la República se cambió de esta forma de gobernar al Imperio donde se observa la caída del pueblo romano, la cual los últimos cesares trataron de salvar a través de reformas fiscales, debido a que eran mayores los gastos que los ingresos que percibía el Estado por concepto de tributo establecidos únicamente a los pueblos vencidos fruto de sus grandes campañas de guerra y aunque en un principio se pudo equilibrar esta situación, se dice que en tiempo de Nerón los egresos que tenían eran tan grandes que dicho equilibrio ya nunca se pudo lograr.

Pero ¿cuales fueron estas reformas? ¿quiénes sus creadores? ¿y cual era su contenido?, podemos decir que las más importantes fueron las de Augusto y Dioclesiano, en las cuales entraremos en su estudio para dar respuestas a estas preguntas

que nos hemos planteado, veamos entonces como se dieron estas dos ideas de estos cesares.

Cuando Augusto asumió el poder como cesar se encontró con la idea de las clases sociales de establecer la paz, sobre todo en Roma, para que el Estado fuera restaurado, pero ¿cómo establecer la paz? Cuando el imperio se había hecho de muchos enemigos dispuestos a derrocar a este pueblo en el menor descuido que este hiciera de su defensa, por lo que el ejército debía ser más profesional y permanente en mayor número para poder oprimir cualquier brote de guerra o rebelión que se suscitara en sus fronteras, de lo que deducimos que Augusto no tenía en la mente la idea de hacer esta restauración ya que no era posible.

Sin embargo lo concerniente a nuestra materia como lo explica el maestro Sainz de Bujanda “la obra de Augusto si tuvo un carácter esencialmente restaurador ya que acepta la separación existente entre las clases superiores – aristocracia senatorial – y los inferiores –campesinos libres, artesanos libres, colonos semilibres y obreros– señalándoles la participación que a cada uno debía corresponder en la vida del Estado” .(39)

Lo anterior nos pone frente al tema que realmente nos interesa que es la reforma fiscal por lo que consideramos conveniente no olvidarnos de estas situaciones que acabamos de explicar para comprender mejor esta figura jurídica. La gran tarea de este emperador fue crear las bases que estabilizaran su hacienda lo cual logra a través de la implementación de tres procedimientos que fueron: 1- Reglamentando los tributos directos ordinarios pagados por las provincias; 2.- Mejorando el sistema de percepción de impuestos; 3. - Restringiendo los abusos y despilfarros, medida que no fue muy duradera con lo que se origino el desequilibrio económico del Imperio.

El doctrinario que tenemos en consulta, al respecto nos dice “que con la regulación

---

(39) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág. 163.

de los impuestos se persiguieron dos objetivos: 1.- La unificación financiera; y 2.- La determinación exacta de la materia imponible. Lo primero se consiguió suprimiendo las libertades y privilegios tributarios que gozaban ciertas ciudades que acabaron por incorporarse al sistema general. Lo segundo se logro a través de la confección de censos donde quedo clasificada y registrada la riqueza territorial, sentándose las bases de la imposición directa en las provincias” .(40)

Es entonces que a través de estas regulaciones y a la gran ayuda de los censos que se llevo al perfeccionamiento de la recaudación ya que a través de estos se pudo fijar con exactitud las cargas fiscales, por lo que podemos afirmar que esta reforma favoreció a la igualdad financiera entre los ciudadanos regulando las cargas tributarias, convirtiéndose en instrumento de estabilidad política del Imperio.

Dice el maestro Sainz de Bujanda “que el resultado de la reforma fiscal fue optimo ya que cumplió su propósito en la orbita financiera y contribuyó al surgimiento económico y a la estabilidad política del nuevo régimen. Y que este milagro se produjo porque la Hacienda, por obra del centralismo político y legislativo empezaba a adquirir perfil institucional” .(41)

Por lo que respecta al tema de la reforma fiscal de Dioclesiano creemos conveniente hacer una breve exposición del panorama político en que este emperador toma el poder y así podemos comprender los motivos que tuvo para hacer una reforma en materia de tributos la cual es considerada como la más despótica, veamos entonces en que condiciones surgió esta idea.

---

(40) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág. 164, 165.

(41) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág. 167.

Entendemos que llegó el imperio romano a ser tan grande en territorio, que sus antiguas instituciones para gobernar esos grandes dominios y sobre todo para establecer la paz fueron con el paso del tiempo insuficientes, tomando como forma política de gobierno el de monarquía absoluta.

Durante el periodo de Diocleciano la autoridad del emperador se hace ilimitada, las ciudades pierden su autonomía quedando todo sometido a un régimen centralista, los consejos municipales, así como la nobleza senatorial se convierten en ejecutores del poder central. En términos más precisos el Estado se hace despótico, el cual trata de sobrevivir a costa de la economía privada. Los ideales de igualdad y libertad quedan olvidados y en la vida política de la península no hay más poder que la del emperador.

El maestro Sainz de Bujanda establece "que cuando Dioclesiano asume el poder como nuevo monarca el senado no tiene intervención en la vida pública, la clase media esta destruida y nadie tiene fe en los ideales democráticos que habían impulsado a la vida de la República y a la del imperio en sus primeros tiempos. Precisando que al despotismo político de Roma le siguió la opresión fiscal rompiéndose así el vinculo que relaciona al Estado con el ciudadano transformándose los impuestos en un verdadero robo".(42)

A Dioclesiano la primera preocupación que le surgió fue la de hacerse recursos que hicieran que el ejército sobreviviera y fuera capaz de defender sus fronteras, por lo que pudo crear un sistema verdaderamente extremado de recaudación que detuviera la evasión fiscal por lo que su reforma se oriento en ambos sentidos y para lograr el incremento de sus ingresos optó por establecer tres procedimientos: 1º.- Dando regularidad y permanencia a los tributos; 2º.- Fijando anualmente el importe total de lo que el Estado debía de percibir, sobre cuyo extremo no cambia previsión alguna; 3º.- Simplificando las bases fiscales es decir que se dejó de utilizar a los censos fijando un impuesto a todo el que cultivaba una finca, dejando a un lado la capacidad contributiva que se manejo en la época de Augusto.

---

(42) Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. Pág. 167.

La recaudación de los impuestos se encomendó a funcionarios del Estado quienes formaban una clase privilegiada los cuales utilizaban verdaderos medios coercitivos para el cobro de tributos que se convirtieron en una pesadilla en los obligados a pagar cargas fiscales. Los historiadores coinciden en decir que era tan fuerte el terror que establecían los agentes del fisco que muchos campesinos y hasta los miembros del consejo municipales intentaron escapar de estas obligaciones abandonando sus tierras o cambiando de puesto o trabajo. Pero el Estado respondió más enérgicamente devolviéndolos a sus tierras y puestos en ciudades, quedándose establecido que no podían huir de sus obligaciones tributarias.

### 2.3. FIN DEL MUNDO ANTIGUO.

Los historiadores coinciden en señalar que el siglo III de nuestra era marca una gran crisis en todas las instituciones del Imperio romano, debido al sistema político del gobierno adoptado ya que durante esta etapa el Estado se vuelve totalitario, todo gira alrededor del emperador quien se siente una divinidad, el ejército se vuelve indisciplinado lo que permite brotes revolucionarios de los pueblos bárbaros tanto en el Rin como en el Danubio. Estos hechos políticos junto con las cargas fiscales tan severas impuestas por los últimos cesares obligaron que el Imperio Romano fuera en decadencia, marcándose así con la caída de esta civilización el fin del mundo antiguo.

El historiador Paúl Ourliac en su libro historia del derecho, respecto este tema nos dice “que la crisis del siglo tercero (refiriéndose al pueblo romano) se debió a que el emperador había concentrado en sus manos los diferentes poderes que la constitución republicana había separado y aunque en los días de Augusto se pudo lograr un equilibrio, en la última etapa de los emperadores bajo la dinastía de los severos y nació un Estado totalitario, es decir, una monarquía oriental a la manera de Egipto y de Persia. que llevo a este pueblo a la culminación”. (43)

---

(43) Ourliac Paul, Historia del derecho, traducido por Arturo Fernández Aguirre, T. I y T. II, editorial José M. Cajica Jr., Puebla, Puebla, México 1952. Pág. 19

Otra situación que no debemos pasar por alto y que también influyo en gran medida en la caída del pueblo romano fue la separación que hizo Dioclesiano del Imperio en Oriente y Occidente a que si esta división correspondió a la necesidad inevitable para poder hacer mejor una administración del Estado, con el tiempo se complico debido a su complejidad y a las controversias en que entraron como lo fue la diferencia de lengua, de cultura y de derecho.

El panorama político que se observo después de la caída de Roma fue desolador, los bárbaros impusieron su ley quienes junto con los políticos gobernaban en nombre del emperador quien ya no estaba a las cabezas de los ejércitos. Pero aun quedaban huellas del antiguo Imperio y entonces en el año 476 de nuestra era el reinado de Occidente deja de existir para siempre.

En el siglo siguiente el autor que tenemos en cita manifiesta “que Justiniano emperador de oriente trato de reconstruir el Imperio Romano pero esto ya fue imposible, toda vez que Roma conquistada y vuelta a conquistar por cinco veces estaba arruinada y despoblada” .(44)

### 2.3.1. ORGANIZACIÓN ADMINISTRATIVA.

Después de la caída de Roma la administración Imperial se dio a la tarea de asegurar el orden y la justicia dividiendo para este fin al Imperio en circunstancias administrativas de forma idénticas, lo que hizo desaparecer a las antiguas provincias.

Dice el maestro Paúl Ourliac que “este régimen fue esencialmente uniformador. Todos los partidos del imperio estaban sometidos al mismo tipo administrativo, el latín paso a ser idioma exclusivo de la administración y de igual forma fue centralizador ya que los funcionarios tenían una jerarquía uno respecto a otros, todos dependían inmediatamente del emperador, o por mejor decir de las oficinas”. (45)

---

(44) Ourliac Paul, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 27

(45) Ourliac Paúl, Historia del derecho. Op. Cit. Pág. 28

Durante este periodo se crearon cuatro prefecturas, dos para cada Imperio, las cuales se dividían en doce diócesis que eran administradas por un Vicarius quien era el suplente del prefecto. Y estas a su vez se dividían en provincias las cuales eran atendidas por un gobernador.

No explicaremos la función exacta de cada una de estas figuras ya que sólo las exponemos para observar la forma en que se empiezan a organizar las ciudades después de la derrota de Roma lo cual nos llevara directamente al tema que realmente nos interesa, que es la organización financiera que crearon estos pueblos para imponer cargas fiscales para el sostenimiento de su gobierno.

Retomando nuestro tema diremos que esta organización administrativa estaba más orientada al desarrollo de la vida urbana, es decir, a la ciudad y quienes la impulsaron más fueron los romanos debido a su concepción del Estado, quienes pensaban que el Estado era una federación de ciudades.

En estas ciudades, como dice el historiador en cita "había vida urbana y aunque en un principio los galos permanecieron en los campos muy pronto la aristocracia galoromana se fue acostumbrando a vivir en estas las cuales servían como lugar de reunión en caso de guerra y al mismo tiempo en mercado" .(46)

Esta nueva forma de organización política era una imitación de las antiguas provincias de Roma, las cuales requerían la existencia de dos cónsules quienes impartían justicia y administraban los recursos económicos; dos ediles encargados de la policía de mercados, caminos, de los edificios, así como de las calles; los cuestores que eran jefes y pontífices de una comunidad; por último en senado municipal quien tenía el carácter de centurión en quien recaía el verdadero gobierno del pequeño Estado.

---

(46) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 31

### 2.3.2. LOS GRANDES SERVICIOS PUBLICOS.

Respecto a este tema podemos decir que al hacer la exposición del punto anterior donde hablamos de la organización financiera hemos puesto al descubierto los servicios que se prestaban durante este periodo histórico de los cuales de una forma muy concisa establecimos la función de cada uno de ellos. No pretendemos hacer una explicación de cada uno de esos servicios sino de un estudio simple de la organización militar la cual originó las cargas fiscales en épocas pasadas.

Durante esta etapa los bárbaros, que antes no eran admitidos en el ejército romano fueron admitidos, estas legiones militares tomaron de estos pueblos sus nombres como: moros, herulos, alamanes y francos.

Desaparecida la organización política del Imperio Romano, las fuerzas bélicas estuvieron al mando de los llamados *magistri militum*, repartidas en seis jefes que eran un conde y cinco duques.

### 2.3.2. ORGANIZACIÓN FINANCIERA.

Al hablar de la organización financiera del Estado después de la caída de Roma no podemos evitar entrar en el estudio de los ingresos, administración y erogación de los impuestos.

Nosotros solo entraremos en el estudio de esa primera etapa de la actividad financiera por ser el tema de nuestro análisis en este trabajo, de lo cual diremos que los ingresos que percibía el Estado procedían de impuestos directos o indirectos.

Los impuestos directos como lo dice nuestro autor en cita "eran permanentes los cuales gravaban bienes y personas esta carga fiscal fue impuesta primeramente a los romanos como consecuencia de la conquista, percibiéndose siempre en virtud del

registro nominativo, es decir, de la lista en que estaban inscritos los contribuyentes, con indicación de la suma que debían pagar”. (47)

Los impuestos indirectos se percibían con motivo de la producción, de la circulación o de la adquisición de ciertos bienes o ciertas mercancías.

#### 2.4. EPOCA MEROVINGIA.

Durante esta época (siglo V de nuestra era) no cambio en nada la organización política del bajo imperio, la vida se siguió desarrollando en ciudades muy reducidas en donde apenas había lugar para el conde, la iglesia y algunos mercaderes o nobles que insistían en vivir ahí así como algunos artesanos que casi no trabajaban más que para la iglesia.

El Estado conformado con estas pequeñas ciudades estaba gobernado por el Rey en quien se encontraban todos los servicios de la corte y de palacio, el maestro Paúl Ourliac manifiesta que “durante esta etapa no se puede hablar realmente de administración central ya que no había ni siquiera una capital y el Rey por pasión a la caza, por necesidad de consumir sobre el lugar los productos de sus dominios y también, para exhibirse en todas partes, se trasladaba sin cesar, de villa en villa, llevando consigo su pretendida administración, su tesoro, su tribunal y sus archivos”. (48)

Esta monarquía de los merovingios se distinguió por su carácter despótico puesto que no había limitaciones para el ejercicio de la autoridad del Rey quien tenía derecho sobre la vida y muerte de sus súbditos, así como de disponer de los bienes del fisco o su libre albedrío.

Los mayores ingresos que obtenía el Estado eran originados de las multas impuestas

---

(47) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 35.

(48) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 86.

por el Rey en aquellos lugares de su dominio donde se cometían algún delito así como por las violaciones al “mindium” que era el juramento de lealtad que la corona requería a los hombres libres o a los pueblos conquistados.

Respecto a la organización administrativa de este pueblo diremos que fue muy escasa y sólo se dio dentro del palacio del Rey quien estableció ciertos cargos públicos de los cuales podemos resaltar entre los más importantes los siguientes:

A) Oficiales de palacio, los cuales en un principio eran sólo guardias domésticos y posteriormente se ocuparon de los negocios reales. Como los llamados “chambelanes” que eran camareros al mismo tiempo que guardias del tesoro; también dentro de este primer grupo podemos decir que estaban los llamados “condestrables” que por estar destinados al cuidado de las caballerizas se convertían en jefes del ejército; y por último los llamados “senescales” que eran los encargados de la disciplina del personal del palacio los cuales serían convertidos en una especie de primer ministro.

B) El conde de palacio, este era el encargado de la administración de justicia y dirigía el procedimiento del tribunal real.

C) La chancillería, la cual estaba encargada de redactar y expedir los diplomas reales y conservarlos en los archivos.

D) El mayordomo de palacio, quien era el encargado de los servicios de la casa real y al mismo tiempo el verdadero amo del reino, este suplía al Rey en muchas funciones.

#### 2.4.1. DECADENCIA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS.

Durante el gobierno de los reyes merovingios la complejidad de la administración romana disminuyó, los grandes servicios públicos como la guerra, justicia y fisco se redujeron en gran proporción, las provincias desaparecieron, cediendo el paso a una

nueva subdivisión administrativa llamada ciudad, donde el poder se concentraba en el conde.

La decadencia de los servicios públicos que buscaban el bien común de la población en épocas pasadas se hizo sentir en todas partes sobre todo en materia de finanzas y hasta la noción de impuestos desapareció.

#### 2.4.2. LAS FINANZAS.

Podemos decir que derivado de los escasos servicios públicos los gastos del Rey eran casi inexistentes, los hombres libres prestaban el servicio militar sin sueldo, los condes no recibían ningún tipo de pago por sus servicios, los servicios públicos se realizaban por medio de mano de obra gratuita. Así que el único gasto que podía erogar el Rey era el de su sustento así como el de su familia, el cual debió ser muy limitado ya que este de ir de una ciudad a otra se alimentaba de la caza y de frutos que consumía en lugares de su propiedad. Los pocos ingresos que percibía la corona provenían de:

- A) Los productos de sus dominios que eran muy pocos;
- B) Las multas impuestas por concepto de delitos o por violación al juramento de lealtad, de donde se obtiene mayores ingresos;
- C) Los impuestos que propiamente eran desconocidos para este pueblo, ya que como dijimos anteriormente este concepto desapareció con los reyes merovingios. Y que este pueblo los concebía como “dones en especie” que los hombres libres debían al Rey.

Con el paso del tiempo el cobro de esos “dones en especie” (impuestos) fue tan aterrador como en la época del Imperio Romano que no tardo mucho en que se dieran algunas revueltas. Por lo que fueron más estables los impuestos indirectos.

#### 2.4.3. EL CONDE REPRESENTANTE DEL REY EN UN PAGUS.

Una de las figuras que surgieron durante la administración merovingia y que creemos

conveniente analizar es la del conde que en palabras de Paúl Ourliac “era el agente único de la realeza en las provincias quien reunía en sus manos la plenitud de poderes administrativos, judiciales, financieros y militares” .(49)

Las ciudades que eran pequeñas villas, tenían instalado a un representante del Rey que era el conde, quien tenía las mismas prerrogativas que su representado en su reino, este ejercía el “mindium” (juramento de lealtad), se encargaba de la protección del Rey, llevaba a sus súbditos a la formación del ejército, se encargaba de recoger los impuestos (dones en especie) debidos al Rey y podía sancionar por delitos cometidos en su territorio imponiendo penas por quince sueldos de oro cobrados para su propio beneficio. Y aunque este no recibía pago por sus servicios, si tenía el derecho de obtener el tercio de las multas que recaudaba para el Rey.

Nuestro autor consultado manifiesta “el conde tenía atribuciones militares; reunía y mandaba al contingente de su circunscripción. Por tener la fuerza en sus manos, era capaz de hacer efectivos los impuestos; así es que la alta administración financiera también le estaba confiada. Pero estos como tenían poder, se veían inclinados a abusar de él”. (50)

## 2.5. ADMINISTRACIÓN CAROLINGIA.

Podemos decir que esta administración se caracterizó por la casi desaparición de la vida urbana, el establecimiento de la vida comercial y una creciente economía agrícola, pero principalmente por la participación activa de la iglesia en la vida política del Estado.

El maestro Paul Ourliac manifiesta que “durante este periodo la iglesia penetró en

---

(49) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 96.

(50) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 98.

todos los dominios de la vida privada y de la pública: así en la familia, en la escuela, en la justicia como en el gobierno. Que mientras el emperador romano tenía poderes por una delegación del pueblo; el emperador carolingio recibía su autoridad de dios”. (51)

Era tanta la influencia de la iglesia que el rey carolingio aún cuando conservaba sus antiguos poderes, ya no era arbitrario y debía gobernar conforme a los designios de Dios. Por lo que la antigua idea de que el rey estaba por encima de pueblo desapareció. Creándose así una nueva concepción del Estado, el cual estaba ahora por encima del monarca quien sólo gobernaba para buscar el bien común.

Asimismo durante esta época se emitió la idea de que se debe de gobernar para mantener la paz, pero una paz moral que se fundaba en la conciencia individual y en la buena fe de las personas. Pero hasta en estos cargos que eran delegados al rey, la iglesia también intervino nuestro autor en cita nos dice que “después de Carlomagno, cuando el orden se perturbaba a cada instante, cuando los cuadros sociales se desorganizaban la iglesia, para defender la herencia de cristo tomó a su cargo esta misión pacifista. El papa y los obispos protegieron a las poblaciones y se substituían al poder real debilitado; pero al mismo tiempo admitían conforme a una noción teológica, que la paz no podía reinar en la sociedad sino estaba en los corazones; la paz reposa en la buena fe colectiva y no en la fuerza secular “. (52)

Después de haber expuesto brevemente el panorama político que desarrollo la administración carolingia entremos directamente al tema que en verdad nos interesa y que es la organización de sus servicios públicos y de cómo se hacían de recursos para su satisfacción.

---

(51) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Págs. 117, 120.

(52) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Págs. 119.

La administración carolingia no difirió en mucho de la merovingia, el palacio seguía siendo el centro del gobierno, es decir, continuaba apareciendo el mismo esfuerzo de los pueblos anteriores por la centralización del poder en una sola persona.

Por los constantes desplazamientos que hacía el rey de un lado a otro, el palacio estaba compuesto para actos de gobierno por un mayordomo, camareros, condestables y el conde de palacio, empleos que fueron ocupados por miembros de la aristocracia de los cuales analizaremos brevemente se función en el punto anterior de este capítulo por lo que ya no los retomaremos, pero analizaremos a la figura del conde porque este sufrió algunas modificaciones durante esta administración.

El conde carolingio seguía teniendo las mismas funciones que el conde merovingio pero al lado de estos aparecieron los duques y marqueses, el primero de origen romano y el segundo de origen germánico que significaban lo mismo. Estos eran condes investidos de mando militar superior pero cuando se agrupaban necesitaban a un mando superior que los organizara surgiendo así la figura del "duc".

Con el paso del tiempo estos personajes dejaron de existir en los servicios públicos de este pueblo cediendo el paso a la figura de los missi dominici que eran una especie de investigadores e inspectores, los cuales analizaremos en el punto siguiente.

#### 2.5.1. LOS MISSI DOMINICI.

Los missi surgieron por la idea del rey de mantener la unificación de su reino pero sobre todo para vigilar a los condes los cuales se habían vuelto rebeldes y abusivos de su autoridad en sus pequeñas villas, pero esta practica no obtuvo los resultados esperados ya que cuando los missi llegaban a esas pequeñas ciudades, jurisdicción del conde, este detenía sus abusos, pero al marcharse quien los vigilaba actuaban nuevamente a su libre albedrío.

Estos nuevos personajes eran nombrados por el rey cada año designándoles una jurisdicción delimitada, entre sus tantas atribuciones era la de representar al monarca. A

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

estos antes de salir de palacio se les daba instrucciones por escrito que llamaban “las capitula missorum” las cuales debían cumplir al pie de la letra. En materia política se encargaban de la publicación de las capitulares, hacer jurar a todos los hombres libres la lealtad a la corona, vigilar el buen funcionamiento de los caminos, así como la conservación de los dominios del rey. En materia militar pasaba la revista a los soldados, pero su mayor encargo de todos los antes mencionados eran realizar verdaderas investigaciones exhaustivas del buen cobro de los impuestos, derivado de que en palacio no había una buena fuente de ingresos y que los condes por no tener un pago por sus servicios desviaban estos recursos para beneficio propio.

#### 2.5.2. LOS SERVICIOS PUBLICOS.

Entre los grandes servicios públicos que encontramos de esta administración podemos decir que estaban los ya mencionados en el punto anterior, pero además de estos, estaba el ejército el cual siguió siendo como en las administraciones pasadas obligatorio para todos los hombres libres quienes debían sufragar sus gastos personalmente.

Por lo que es de pensar que solo los más ricos eran los que formaban las fuerzas bélicas ya que al formarse el cuerpo de caballería en el ejército, los gastos debieron de aumentar y quienes no tenían buenos recursos tuvieron que desertar.

El historiador Paul Ourliac manifiesta “que para entrar a formar parte del ejército debían tener cuarenta o sesenta hectáreas de tierra de cultivo, por lo que los pequeños campesinos vinculaban sus tierras mediante concesiones a los grandes terratenientes”.  
(53)

Durante el reinado de Carlomagno el ejército se formo esencialmente de vasallos del

---

(53) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Págs. 126

rey, por lo que el servicio de hombres libres desapareció; así como la noción de Estado sustituido por la idea de una liga de dependencia y fidelidad puramente personal, los servicios públicos desaparecieron.

Como conclusión diremos que esta época se revela como una organización política simple e indisciplinada, una administración sin recursos, un ejército convertido en feudal y las finanzas escapaban de las manos de la corona apropiándose de ellas los particulares.

### 2.5.3. LOS IMPUESTOS.

Debido a que los servicios públicos eran casi inexistentes, los impuestos debieron ser muy pocos, además debemos agregar que la iglesia ayudo en gran medida a que fueran a un menos los ingresos del Estado, ya que aunque Carlomagno persiguió incansablemente a los evasores fiscales estos a fin de quedar libres del cobro de impuestos entregaban sus tierras a la iglesia.

Lo mismo sucedió con el cobro de peaje de cargas sobre viajeros que iban y venían incansablemente a Roma, ya que estos no lo hacían por fines de lucro sino por amor a dios.

Los historiadores coinciden en señalar que a partir de Carlos el calvo los impuestos eran inexistentes para la corona, pero que no debemos de creer que no se cobraban ya que fueron tan numerosos que se volvieron rentas privadas, las cuales se pagaban a los señores eclesiásticos.

### 2.6. LA EDAD MEDIA.

Después de la caída del imperio romano como ya hemos observado, los servicios públicos vinieron a menos o mejor dicho fueron casi inexistentes lo que ocasiono que los

impuestos fueran escasos, esto derivado lógicamente de la organización política y económica que adoptaron los pueblos que le precedieron hasta fines del siglo IV.

En este punto nuestra intención es realizar un breve estudio de las cargas fiscales que se dieron en la edad media (siglo V al XV de nuestra era) lo que nos lleva involuntariamente a hablar de organización política y económica que imperaba en esta época. Al respecto el maestro Sainz de Bujanda nos dice que “ los señores, poseedores de grandes extensiones de terreno unieron a su poder dominical sobre el suelo ciertas facultades soberanas, de significación jurídico-pública, que ejercitaron, por la concesión regia del privilegio de inmunidad, sobre los habitantes del dominio. De ese modo la directa situación de dependencia que sujetaba al hombre a su “señor” se interpuso entre muchos súbditos y la monarquía que representaba el Estado, produciéndose una coparticipación de los señores en la soberanía y un fraccionamiento del poder político. A la coexistencia de poderes con jurisdicción propia en sus orbitas de soberanía contribuyo asimismo el hecho de que no sólo el rey, sino también los magnates tuvieran vasallos y el vinculo de vasallaje se interpuso entre ellos y la potestad real”. (54)

De la aportación que nos hace el maestro Sainz de Bujanda podemos decir que dos cosas fueron de vital importancia para que las cargas fiscales surgieran de forma más severa en esta época: la primera es que la idea o concepción de Estado que los romanos tenían como procurador de justicia y búsqueda del bien común vuelve a aparecer en los reinos medievales, la segunda fue la sujeción de los vasallos a las grandes porciones de tierra de los “señores”, o sea la creación de los feudos que si en un principio eran convenios voluntarios de protección entre campesinos y grandes terratenientes, al paso de los años se volvieron obligatorios para los descendientes de los campesinos.

Podemos afirmar que los vasallos tenían para sus señores prestaciones privadas y de carácter público, fundando en nuestro dicho en el comentario mismo que el propio Sainz de Bujanda nos hace al manifestar que “durante la edad media aconteció, en efecto, que

---

(54) Sainz de Bujanda, Hacienda y derecho, Op. Cit. Pág. 206.

los príncipes actuaron, de un lado, como titulares del poder político y de otro como grandes latifundistas en su condición de gobernantes y ejercitando funciones de soberanía, impusieron cargas fiscales a sus súbditos, ligados al monarca por el juramento de fidelidad. Como terratenientes, percibieron rentas y otros servicios de sus colonos y servidores. De tal suerte que el príncipe percibió, según el carácter con que actuaba, prestaciones de carácter público y auxilios a título privado.

Las prestaciones de carácter privado fueron las de mayor importancia como fuentes de ingreso a la Hacienda medieval, en esta clasificación sobresalen más las prestaciones patrimoniales como el tributum que era el pago que se daba al rey por los cultivadores de los dominios fiscales.

El autor que tenemos en cita nos dice que “el tributum se presenta, como resultado de la fusión de la renta de la tierra que pagaban los colonos a su señor y del impuesto que pagaba la plebe de la época visigótica y constituye por tanto el ejemplo más significativo de la privatización de los recursos fiscales que trae consigo la estructura patrimonial del reino”. (55)

Las prestaciones de carácter público eran las no exigidas por el rey jefe de los dominios fiscales sino por el rey-jefe de la comunidad por lo que el sujeto pasivo de la obligación fiscal era el habitante del territorio del reino es decir el súbdito. Por su parte el maestro Flores Zavala divide en dos grupos las obligaciones de los vasallos y estas son: personales y económicas.

Entre las personales nos dice este autor estaban “la del servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra, esta obligación muy amplia originalmente, se fue restringiendo poco a poco por las costumbres pues ya en el siglo XIII solo consistían en acompañar al señor hasta los límites de determinada región poco lejana y por un término de cuarenta días, también tenía la obligación de permanecer de guardia en el castillo del

---

(55) Sainz de Bujanda, Hacienda y derecho, Op. Cit. Pág. 214.

señor y de alojar en su casa a los visitantes de su señor, aún y cuando esta obligación sufrió una modificación en precisar el número de visitantes y el número de veces en el año. Por último estaba obligado a dar consejo a su señor en los negocios, concurriendo a las audiencias celebradas en pascua, Pentecostés y noche buena". (56)

Entre las prestaciones económicas más importantes estaban las tallas y las ayudas las cuales abordaremos más adelante en este mismo capítulo, más detenidamente, pero aparte de estas tenían los vasallos otras obligaciones pecuniarias entre las cuales estaban las siguientes:

- La capitación, era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año.
- El formariage o servidumbre matrimonial, el pago en dinero por el siervo o sierva que contraía nupcias con persona extraña al feudo el cual era muy elevado. Pero por el contrario era insignificante cuando dos personas del mismo sexo se casaban,
- La mano muerta, era el derecho del señor para apropiarse de la herencia de sus súbditos cuando estos fallecían sin haber procreado hijos.
- Derecho de relieve, era el pago que hacían los familiares colaterales del finado para poder heredar de este cuando no tenía descendencia en primer grado en línea recta, siempre y cuando lo autorizara el señor.

Además de estas prestaciones también tenían cargas en especie las cuales se cubrían en determinadas épocas, estas eran participaciones del señor en los productos de la tierra para obtener trigo, avena y heno. Se cobraba un derecho en metálico o en grano por cada cabeza de ganado de buey, carnero, puerco, etc., asimismo se imponía un tributo por la venta de sal, carne, cerveza y de feria.

---

(56) Flores Zavala Ernesto, finanzas públicas mexicanas, 17ª. Edición T.I., Ed. Porrúa, México, 1976, pág. 29.

El maestro Ernesto Flores Zavala manifiesta que “los labriegos también estaban obligados a moler su trigo en el molino señorial y a pisar las uvas en su lagar, debiendo de pagar por cada uno de estos actos un derecho en especie que recibía el nombre de “banalidades”, porque se instituyeron por medio del bando, pregón o edicto. Además se exigían derechos por cortar leña en los bosques, por pastar ganado y por pescar en las aguas señoriales; por ejemplo en Inglaterra se cobraban derechos por la pesca de esturión y de la ballena”. (57)

Otra fuente de ingresos a las arcas de los reinos medievales fueron las multas que los señores imponían a quienes cometían un delito, los cuales se fijaban de forma arbitraria. Y los de comparecencia ante un tribunal debían pagar por los derechos de administración de justicia.

También en la edad media los vasallos conocieron las cargas fiscales de carácter personal entre las cuales estaban: cultivar los terrenos propiedad del señor, cuidar sus viñedos, segar sus trigos, almacenar sus mieses, fijándose los días que debían destinar para ese trabajo. Debiendo además transportar la leña, la piedra, los alimentos, reparar caminos y edificios.

Los señores feudales tenían en su poder el derecho de confiscación de bienes de sus vasallos que faltaban a su juramento de lealtad y el llamado derecho de naufragio el cual consistía en apropiarse todos los restos del naufragio que el mar arrojaba a su territorio, así como el derecho de apropiarse de los bienes que tuviera en su poder el extranjero que moría dentro de su territorio.

El autor que tenemos en consulta nos dice que además de todos estos derechos de los señores “también gravaban el tránsito de las mercancías las cuales se interceptaban en un camino o un río y no se dejaba pasar a nadie sino hasta que pagara. Se cobraban derecho sobre los puentes y ríos, de circulación por las carreteras, de paso por las puertas

---

(57) Flores Zavala Ernesto, finanzas públicas mexicanas, Op. Cit. Pág. 31.

De las poblaciones, de tránsito, de muelle, teniendo cada mercancía una tarifa que variaba según la calidad de las personas, cobrándose a veces en dinero y a veces en especie. Por ejemplo en 1218, todo mercader forastero que pasara por San Owen, o por arrabales para ir a vender sus especies a Inglaterra, debía al castellano una libra de pimienta, el juglar que entraba en París por la puerta de Petit Chatellet, debía cantar una canción y los que enseñaban monos sabios debían hacer trabajar a sus animales delante del recaudador". (58)

Por último diremos que tenía el señor el llamado derecho de toma, que era el obtener lo que necesitaba para aprovisionar su casa, pagando un precio arbitrario fijado por el mismo pudiendo obtener de los mercaderes, al fiado, los géneros que le convenía. Y para el cobro de todas estas prestaciones antes mencionadas a que tenían derecho, los señores designaban a intendentes que tenían una facultad discrecional para la fijación de las cargas fiscales.

Como podemos observar fueron tantas y variadas las cargas fiscales durante la edad media que los historiadores coinciden en señalar que con el advenimiento de las grandes monarquías como Francia, España e Inglaterra fue necesario aumentar los impuestos para sufragar los gastos de la corte y los grandes lujos en el que vivían los reyes, al igual que para mantener sus constantes aventuras bélicas lo cual provocó en gran medida los conflictos sociales más relevantes de esa época.

#### 2.6.1. LAS FINANZAS FEUDALES.

Durante la edad media o época feudal, los medios impositivos se desarrollaron en la forma de un Estado centralizado como en tiempos de esplendor del pueblo romano. Pero este período histórico se caracterizó por la falta de generalidad en el cobro de los impuestos, además estas cargas tributarias se hicieron de forma tan variada y numerosa que dichos impuestos se percibían no por interés público, sino por un interés personal de los señores para provecho propio.

---

(58) Flores Zavala Ernesto, finanzas públicas mexicanas, Op. Cit. Pág. 32.

Respecto a los egresos que tenían los reinos medievales podemos decir también que fueron por la razón antes expuesta muy limitados, ya que como lo dice el historiador Paul Ourliac “los únicos egresos se referían a la explotación del dominio, a la administración y al sostenimiento, a las guerras o las cruzadas, a los gastos de caballerías. Los servicios públicos eran rudimentarios, la justicia era una apreciable fuente de provecho y sólo la iglesia asumía la carga de institución pública y que por lo contrario, los provechos pecuniarios eran numerosos, su origen muy diverso, unos venían del fraccionamiento de la soberanía y se derivaban de antiguos impuestos romanos, transformados, otros provenían de una usurpación violenta, otros en fin, aparecían más bien como remuneración de los servicios prestados como los peajes y las banalidades así como la impartición de justicia”. (59)

#### 2.6.2. DERECHOS JUDICIALES.

Durante esta administración se hizo una distinción entre alta y baja justicia que correspondía a la de las majores causae y la menores causae. Los altos justicieros tenían a su cargo la jurisdicción civil y penal, es decir, conocían de los crímenes castigados con pena de muerte o de mutilación, también de los juicios civiles que pudieran dar lugar al duelo judicial. Las penas más usadas por la alta justicia eran la horca, la picota, el cepo y el sello.

Los bajos justicieros juzgaban los hechos que no ameritaban un castigo de pena corporal y causa civiles en que el duelo era improcedente. El maestro Paul Ouriac manifiesta que “a los medios justicieros se le atribuían casi todos los negocios civiles y parte de la justicia criminal reservando el derecho de las confiscaciones al alto justiciero y que el derecho de guerra, el derecho de hacer establecimientos legislativos y numeroso derechos pecuniarios, estaban generalmente ligados a la justicia”. (60)

---

(59) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Págs. 320.

(60) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Págs. 316

No entraremos al estudio profundo de la organización judicial de esta administración por no ser materia de estudio en este trabajo, sólo hemos hecho la anterior exposición para tener un panorama breve de cómo se administraba la justicia en esta época para entrar de lleno a nuestro tema que son los ingresos que obtenían por concepto de administración de justicia.

Así tenemos que los ingresos pecuniarios a que daba derecho la administración de justicia eran numerosos, entre ellos tenemos el sello, archivo, tabelionato, las multas impuestas a los rebeldes y a los condenados, así como la confiscación que podían afectar a los muebles e inmuebles de estos últimos.

Dentro de estos derechos judiciales se introdujo el principio de que todos los bienes muebles o inmuebles que estuvieran sin dueño o vacantes en la jurisdicción de una justicia, pertenecían al señor.

Para los inmuebles podemos decir que este derecho lo ejercía el señor sobre las tierras llamadas "hermes", es decir, sobre las tierras desiertas como los bosques o pástales en los cuales podían prohibir el acceso y en ocasiones concedían un derecho de goce a los señoríos para que estos tomaran madera de su bosque o para que pastaran su ganado en sus pastorales.

Por lo que hace a los bienes muebles nos dice el historiador que tenemos en cita que se reputaba que todo bien mueble cuya propiedad se ignora, era épave, mostrenco y todo mostrenco iba al señor en virtud de su derecho de justicia. Si las tierras estaban sobre el mar el derecho de "épave" confería al señor la propiedad de todos los objetos que este arrojara y respecto de los bienes vacantes podemos decir que los señores de justicia recogían las sucesiones sin heredero, especialmente la de los extraños y la de los bastardos.

### 2.6.3. LOS DEMAS DERECHOS FISCALES DE LOS SEÑORES.

Al hacer la exposición de la Edad Media creemos que hemos enumerado un sin número de derechos que tenían los señores respecto de sus vasallos, por lo que sólo haremos en este punto un breve estudio de algunas figuras que consideramos más relevantes, entre las cuales encontramos las siguientes:

- A. Como propietario; recibía los derechos que se denominaban territoriales “fonciers”, que eran su primera y más antigua fuente de ingresos.
- B. Como soberanos; el señor gozaba de auxilios feudales que le pagaban los vasallos entre ellos estaban los censos, las tallas que les debían sus siervos, así como algunas rentas casuales como el rescate y todos los derechos de mutación.
- C. Por la acuñación de moneda percibían un derecho de monedaje, que representaba la diferencia entre el valor normal de la pieza y el valor mercantil del metal que contenía.
- D. Por el derecho de alojamiento los señores importantes obtenían el medio de alojarse en las ciudades por las que pasaba.
- E. Por su relación con la Iglesia, el señor podía disfrutar de derechos llamados “régale” que le permitía imponer rentas o diezmos sobre los beneficios eclesiásticos.

Además de estos derechos los señores tenían un derecho llamado de bando que era el derecho de dar ordenes o de establecer prohibiciones y en manos de los señores de justicia, el bando tenía diversas aplicaciones:

I.- Era un poder de policía judicial, el señor gran justiciero tenía la facultad de detener a la persona que cometía un crimen en su jurisdicción de justicia si se negaba a comparecer ante su corte, podía regalarlo o ponerlo fuera de la ley y así ni sus parientes podían darle hospedaje.

II.- El bando también era una facultad de policía administrativa, importaba el derecho de dar reglamentos obligatorios para todos los habitantes de su jurisdicción los cuales se hacían con fines económicos.

Por virtud de este derecho de bando el señor podía autorizar o prohibir por ejemplo la venta de ciertas mercancías dentro de su territorio como el vino durante un tiempo determinado para reservarse el monopolio de la venta durante un período y así disponer el precio que le conviniera de su propia cosecha.

#### 2.6.4. LAS FINANZAS REALES.

En un principio el Rey vivía como los demás señores, de sus productos de sus dominios. Con sus entradas de gran propietario era con lo que mantenían el gasto de su palacio y pagaba el sueldo de sus servidores.

Si emprendía una gran guerra sus vasallos debían servirle a su costa, la iglesia estaba encargada de la instrucción y de la asistencia pública, por lo que podemos decir, que prácticamente no existía una erogación pecuniaria por concepto de trabajos públicos.

Con el paso del tiempo y a fines del siglo XIII esta situación cambió con la aparición de las grandes guerras nacionales. Ante esta situación el Rey se vio imposibilitado para equilibrar su presupuesto de guerra con los recursos tradicionales de su dominio, por lo que necesitó desarrollarlos con el ingenio posible, pero fueron insuficientes, para financiar sus compañías bélicas, lo que ocasiono que tuviera que buscar nuevas fuentes que le proporcionaran recursos económicos para solventar la guerra.

Estos nuevos recursos nos dice el maestro Paul Ourliac “constituyeron las finanzas extraordinarias y se opusieron las finanzas ordinarias que representaban los productos normales del dominio. El Rey encarnando el interes nacional por encima, iba a reconstruir en su provecho la noción del impuesto”. (61)

---

(61) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 82.

El servicio militar se debía al rey por los habitantes de las ciudades y también por los plebeyos de los campos, en caso de peligro nacional el rey podía reclamar lo que se llamaba el *arriére-ban*, es decir, se reclutaba a las armas a todos los habitantes del reino.

Fue esto como lo dice el historiador que tenemos en cita “un pretexto para convertir ese servicio militar en una contribución en dinero que a causa de su origen se llamo “la aide de i’ost, ayuda de la hueste. Y bajo Felipe el hermoso se establecieron así impuestos del centésimo, del quincuagésimo o del veinticincoavo del capital mueble e inmueble, como equivalentes al servicio militar. Al lado de la compra del servicio militar, la guerra justificaba otros impuestos destinados a cubrir con ellos los gastos púnlicos”. (62)

#### 2.6.5. DIVERSOS IMPUESTOS REALES.

Desde un principio en la Edad Media el rey percibía dos tipos principales de impuestos que eran: un impuesto directo proporcionado lo más posible por la capacidad de los contribuyentes al que llamaban *talla* o bien un impuesto indirecto sobre las transacciones mercantiles calificado generalmente de ayuda.

La *talla* nos dice el maestro Flores Zavala “era una carga impuesta una o varias veces al año a cada familia. Se llamaba *talla* porque al momento de pagar el impuesto se hacia una *talla* con cuchillo en un pedazo de madera. Su cobro primeramente fueron arbitrarios, pero con el paso de los años se logro que se fijaran con cierta regularidad” (62). Por su parte el historiador Paul Ourliac nos dice que “*talla* es el nombre que prevaleció para designar al impuesto real que recaía directamente sobre las entradas de los contribuyentes, pero también se encuentra la expresión de *fovenge*, impuesto cobrado sobre cada “fuego” u hogar, es decir, por cada casa habitada”. (63)

---

(61) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 84

(62) Flores Zavala Ernesto, finanzas públicas mexicanas, pág. 31.

(63) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 87.

Como podemos observar las dos definiciones coinciden en señalar que se trataba de un impuesto directo sobre los ingresos que percibía cada familia y por el derecho de bando que tenían los señores podían hacer el cobro de estos impuestos una o varias veces al año.

Esta talla era cobrada por el señor justiciero por lo que podemos decir que conforme al derecho feudal, el derecho de cobrar este impuesto era inherente a la justicia tema que ya expusimos anteriormente es este mismo capítulo en el punto donde hablamos de los derechos judiciales por tal motivo ya no lo expondremos.

El cobro de la talla se hacía en la medida fijada por la costumbre de cada lugar, la idea era gravar las entradas netas de cada contribuyente o familia, tal como resultaran del total de sus diversas fuentes de ingreso y si en un principio se hacían mediante tanteos en lo futuro se fijaron de forma anticipada.

Durante esta época se conocieron dos formas de tallas:

A.- Las tallas personales, las cuales afectaban las entradas globales de cada familia cualquiera que fuera el origen de ellas. Este impuesto gravaba con todo su peso a los habitantes del campo. Para calcular el ingreso de cada "fogón" el primer sistema que se practico fue la declaración por parte del contribuyente quien bajo juramento manifestaba el monto de sus entradas. También se encargo a los llamados colectores, que eran personas que se elegían entre los contribuyentes para que estos calcularan los ingresos de cada una de las familias.

B.- La talla real era un impuesto territorial que afectaba los fundos plebeyos, para calcular su valor se recurría a los catastros a los que llamaban compoix. Las tierras estaban en estas medidas y apreciadas lo cual permitía establecer la medida de la talla la cual se establecía según la productividad catastral.

El maestro Paul Ourliac manifestaba “que el régimen normal de este impuesto era la desigualdad: los nobles no estaban sometidos a él, puesto que debían el servicio militar. En algunos países la talla no gravaba más que a las tenencias plebeyas, cualquiera que fuera su calidad de propietario. Asimismo determinadas funciones entrañaban la exención. En primer término las gentes de la iglesia, después los estudiantes y universitarios, los oficiales ordinarios, los comensales del rey y los miembros del parlamento” (64)

Por lo que hace a la ayuda podemos decir que eran prestaciones de carácter económico entre estas encontramos las que nos ejemplifica el maestro Flores Zavala quien nos dice que “había cuatro casos especiales en el que el vasallo debía ayudar económicamente al señor y eran: para pagar el rescate del señor cuando éste caía prisionero, para equiparlo cuando marchaba para las cruzadas cuando se casaba su hija y cuando armaba caballero su hijo”. (65)

Por su parte Paul Ourliac señala que “la palabra ayuda se designo en un principio a todo impuesto que percibía la realeza; después vino a designar de manera especial, el impuesto directo que gravaba las transacciones mercantiles, las ayudas no se mantuvieron definitivamente, más que con motivo de la venta de ciertas mercancías y al igual que las tallas entrañaban muchas desigualdades y exenciones”. (66)

Creemos conveniente precisar que es muy poco lo que se sabe de las ayudas y que de hecho ya en el siglo XI sólo gravaban el vino así como las diferentes bebidas alcohólicas, desapareciendo por el cobro de una talla, calificada de equivalente.

#### 2.6.6. ADMINISTRACIÓN DE LOS IMPUESTOS.

---

(64) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 89.

(65) Flores Zavala Ernesto, finanzas públicas mexicanas, Op. Cit. pág. 29

(66) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 90.

La administración de los impuestos durante la edad media era muy simple, el rey sólo se limitaba a nombrar a comisarios que cobraban el subsidio y rindieran cuentas ante la cámara de cuentas. Los historiadores coinciden en señalar que la primera organización se dio en el año 1355 de nuestra era. Donde el rey designo a seis comisarios con el título de superintendente o de generales de finanzas, estos eran los que se encargaban de la alta administración, en cada diócesis tres diputados o elegidos quienes se encargaban de dirigir los trabajos de los generales. Un receptor recibía el dinero de cada diócesis y un receptor general lo centralizaba.

Los elegidos o diputados se convirtieron en funcionarios reales y sedentarios. Bajo el control de los colectores, nombrados por lo general por la población, establecían la renta de cada afectado por la talla, recaudaban el catálogo de los contribuyentes y los ejecutaban.

Los generales de finanzas por lo regular eran designados en número de cuatro, estos vivían cercanos del rey y sólo salían de palacio cuando inspeccionaban las elecciones de su jurisdicción. Estos tenían el poder del cobro y la fijación de impuestos, así como el presupuesto de egresos.

Con el paso del tiempo nos dice Paul Ourliac “el sistema fiscal medieval se hizo muy complicado en su organización creándose una gran confusión para establecer un estado de previsión de ingresos y egresos. Por lo que el Rey tuvo que formar un estado general de finanzas. Este Estado se ordenaba por el rey y los señores finanzas que aquí habían de nacer más tarde, la unificación del sistema feudal. (67)

---

(67) Ourliac Paúl, Historia del derecho, Op. Cit. Pág. 96.

## CAPITULO III

### EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO MEXICANO Y LOS MEDIOS DE DEFENSA LEGAL.

- 3.1. Definición y constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución
- 3.2. Su naturaleza jurídica
- 3.3. Concepto de embargo
- 3.4. Reglas para el procedimiento de pago y embargo
  - 3.4.1. Del requerimiento de pago
  - 3.4.2. De los depositarios
  - 3.4.4. Designación de bienes para embargo por el ejecutor
  - 3.4.5. Bienes exceptuados de embargo
  - 3.4.6. Oposición de terceros
  - 3.4.7. Entrega de bienes embargados a la oficina ejecutora
  - 3.4.8. Auxilio de la fuerza publica.
  - 3.4.9. Rompimiento de cerraduras
- 3.5. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución
- 3.6. De la intervención
- 3.7. Del remate
- 3.8. Del recurso de revocación
- 3.9. Del recurso de oposición del procedimiento administrativo de ejecución
- 3.10. El juicio de nulidad

### CAPÍTULO III.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO MEXICANO Y LOS MEDIOS DE DEFENSA LEGAL.

#### 3.1. DEFINICIÓN Y CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Para iniciar con nuestra exposición del procedimiento administrativo de ejecución primero hemos de aclarar que en la doctrina también se le denomina como procedimiento de ejecución forzosa y algunos autores también lo llaman procedimiento económico coactivo, para que en lo sucesivo al referirnos ha este acto administrativo de una u otra no nos confundamos en creer que son figuras distintas, sino más bien, que estamos en presencia de expresiones sinónimas.

Si revisamos el Código Fiscal Federal podemos observar que dicho ordenamiento legal no nos ofrece una definición de lo que debemos entender por procedimiento ejecutivo de ejecución, aunque este mismo cuerpo jurídico establece las reglas a seguir para realizar el cobro coactivo de los créditos fiscales adeudados al fisco por los contribuyentes que se encuentren en el supuesto previsto por la norma jurídica.

Por este motivo para definir lo que debemos entender por procedimiento de ejecución forzosa nos vemos en la necesidad de recurrir a la doctrina y muy particularmente al maestro Raúl Rodríguez Lobato que nos ofrece el siguiente concepto “procedimiento económico coactivo es aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales, y en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho”. ( 68 )

---

(68 ) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 231.

Por su parte el doctrinario mexicano Sergio Francisco de la Garza, aunque no establece una definición de este acto administrativo citando al maestro José Ma. del Castillo Velasco nos dice que “cuando la autoridad persigue a un deudor de la Hacienda Pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente esta armada de la potestad económica-coactiva que consiste en obligar al deudor a satisfacer su adeudo, llegando el agente de la autoridad a apoderarse de bienes del deudor y hacer el trance y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos de la judicial”. (69)

Como podemos observar ambas definiciones coinciden en señalar que el Estado por medio del procedimiento de ejecución forzosa realice el cobro coactivo de los créditos fiscales adeudados al fisco como una facultad de su poder de imperio y que esa exigibilidad la realiza sin necesidad de que intervenga otra autoridad judicial o jurisdiccional.

Por esta razón nosotros coincidimos con las dos definiciones pero consideramos que la primera definición es mucho más precisa que la segunda, así que por nuestra parte definiremos al procedimiento administrativo de ejecución como lo hace el maestro Raúl Rodríguez Lobato.

Después de haber establecido la anterior definición entremos directamente al tema de la constitucionalidad del procedimiento de ejecución forzosa del cual podemos argumentar que los doctrinarios coinciden en señalar que este tema ya ha sido muy discutido en el sentido de que se consideraba como violatorio de las garantías constitucionales pero actualmente tanto los doctrinarios como la Suprema Corte de Justicia han llegado a la conclusión de que este acto administrativo no es violatorio de las garantías individuales ya que si bien es cierto se alegaba que el procedimiento económico-coactivo violaba el artículo 14 constitucional porque este establece que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecido, en los que se cumplan las formalidades esenciales de procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

---

(69) De la Garza Sergio Francisco, Op. Cit. Pág.237

Sobre este punto la doctrina establece que este acto administrativo no viola tal disposición por que no puede considerársele como un acto de naturaleza judicial, sino que por los efectos que produce debe entenderse como un acto de naturaleza administrativa.

También se decía que violaba el artículo 17 constitucional porque este prohíbe hacerse justicia por si mismo y ejercer violencia para reclamar su derecho.

Pero el Estado al ejercer su facultad económica-coactiva no viola tal precepto legal porque al exigir el cobro de créditos fiscales de manera proporcional y equitativa lo hace en observancia y acatamiento de la ley.

Otra objeción que se hacía era el argumento de que se violaba el contenido del artículo 22 constitucional porque ese establece que quedan prohibidas las multas excesivas así como la confiscación de bienes. Pero tal argumento es erróneo ya que del mismo artículo en su segundo párrafo establecen que no se considerara confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas.

Por conclusión diremos como lo hace el maestro de la Garza al citar a Gabino Fraga “ que esta convencido de la absoluta necesidad del que poder administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas y que las controversias que hayan podido surgir han sido resueltas en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones” (70)

### 3.2. SU NATURALEZA JURIDICA.

---

(70) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., Pág 808

El procedimiento de ejecución, es un procedimiento administrativo que se caracteriza porque el órgano que lo ejecuta es la administración y porque este no tiene como finalidad resolver ninguna controversia sino recaudar el importe de los créditos fiscales no satisfechos por los deudores de forma voluntaria y oportunamente. Además el deudor que no este de acuerdo con la ejecución del acto administrativo para hacer valer su derecho deberá promover un procedimiento autónomo y distinto para dirimir esa controversia.

Por su parte el autor que tenemos en cita al respecto manifiesta “Que el procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de este crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad” (71)

También podemos argumentar que este procedimiento de ejecución tiene un carácter satisfactivo, ya que la misma satisfacción del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero, y en casos excepcionales de otros bienes. Además es un Procedimiento de ejecución expropiativo porque el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenece los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es el objeto de la pretensión de la administración..

Por último diremos que para De La Garza “la ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

- A) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marca la ley
- B) El procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detración de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.

---

(71) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., Pág 808, 809

C) Por último, supone la satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que constituyen económicamente aquella prestación dineraria.”

(72)

### 3.3. CONCEPTO DE EMBARGO.

Pocos autores en esta materia han establecido un concepto o definición de lo que debemos entender por embargo, pero nosotros consideramos que si vamos a estudiar las reglas de procedimiento de pago y embargo debemos tener en primer lugar bien conceptualizada a esta figura.

Nuestra legislación tributaria en su artículo 145 segundo párrafo establece que se podrá practicar embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal.

Asimismo en su artículo 151 menciona que las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que este no apruebe en el acto haberlo efectuado procederá de inmediato como sigue:

I.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

II.- A embargar negociaciones en todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ellas los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Como podemos observar si bien es cierto que este cuerpo jurídico establece los casos

---

(72) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., Pág 809, 810.

en que la autoridad fiscal debe de proceder al embargo, no nos dice que debemos entender por este por su parte De La Garza aunque no establece una definición del embargo citando a Fénech dice que “por embargo de bienes se entiende el acto procesal existente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor-en su poder ó en el de terceros-, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido al sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía de crédito”. (73)

La anterior definición resulta muy criticable ya que el embargo no puede definirse como un acto procesal ya que el procedimiento de ejecución forzosa que se compone por el requerimiento de pago y embargo se desarrolla a través de actos procedimentales que tienen el carácter de actos administrativos, es decir no tienen el carácter de acto procesal porque no requiere la existencia de una autoridad judicial o jurisdiccional que resuelva y además en el no existen partes en el sentido procesal.

Por esta razón nosotros diremos que por embargo debe entenderse el acto administrativo a través del cual la autoridad fiscal asegura bienes propiedad del deudor o de un tercero de forma forzosa con la finalidad de garantizar el cobro de créditos fiscales y sus accesorios legales mediante su enajenación.

#### 3.4. REGLAS PARA EL PROCEDIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO

Para que pueda iniciarse el requerimiento de pago y embargo debe de existir un crédito fiscal que sea exigible, es decir, que el contribuyente no haya cubierto de forma voluntaria en los plazos señalados por la ley, en este supuesto la autoridad tributaria en la que se encuentra radicado dicho crédito dictará una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución, en la que ordena que se le requiera al deudor para que este compruebe haber efectuado su pago correspondiente con el apercibimiento que de

---

(73) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., Pág 815.

no hacerlo se le embargaran bienes suficientes para hacer el cobro efectivo de dichos créditos y sus accesorios legales.

El Código Fiscal Federal en su artículo 152 establece que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practica la diligencia de requerimiento de pago y embargo, con intervención de la negociación en su caso cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregara copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

Si analizamos este artículo podemos decir que la persona que realiza el procedimiento de pago y embargo debe ser designado por el jefe de la oficina exactora, o sea que no puede nombrarse por si mismo el cual recibe el nombre de ejecutor.

Este deberá constituirse en el domicilio del deudor, entendiéndose que es el domicilio fiscal contemplado en el artículo 10 de este mismo ordenamiento que establece:

Se considera domicilio fiscal

I.- Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realiza 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 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
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se

encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designe.

También se debe de cumplir con las formalidades que se señalan en el artículo 137 del Código Fiscal Federal el cual establece que en el caso de que el ejecutor no encuentre a la persona a quien deba de requerirle el pago si es persona física al contribuyente designado en el mandamiento o al representante legal en caso de persona moral, le dejara citatorio para que espere a una hora fija al día hábil siguiente y de no encontrarse al día siguiente a la persona citada o a su representante legal la diligencia se practicará con la persona que se encuentre en dicho domicilio o en su defecto con un vecino.

Debemos agregar además que conforme al artículo 13 del código en cita la practica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 07:30 horas y las 18:00 una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin efectuar su validez tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se consideraran hábiles todos los días del año y las 24 horas de día.

Las autoridades fiscales para la practica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, también se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

Por lo que hace a los día hábiles diremos que son aquellos que no están comprendidos en el artículo 12 del Código Tributario que señala como días inhábiles los sábados y domingos, el 1º. Enero, el 5 de febrero; el 21 de marzo; 1º. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1º. de diciembre de cada seis años; cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal y el 25 de diciembre.

Tampoco serán días hábiles los días que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se considerarán hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

Siguiendo con el análisis del artículo 152 en su último punto establece que la diligencia de requerimiento de pago y embargo debe de cumplir con los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que son:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos y deben de ser notificados personalmente, deberán de transmitirse codificados a los destinatarios.

- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y en su caso, nombre o Nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalaran los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán de contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para concluir con este punto diremos que la forma de llevar a cabo el requerimiento de pago y embargo esta regulado en el código fiscal federal en los artículos 145 al 196. A continuación analizaremos brevemente una a una sus fases procedimentales.

#### 3.4.1. DEL REQUERIMIENTO DE PAGO.

El requerimiento de pago es la primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución, el cual consiste en una notificación por escrito que la autoridad fiscal dirige al deudor para exigirle el pago inmediato del crédito fiscal adeudado. Este requerimiento debe

de apegarse a los lineamientos establecidos en el código tributario los cuales ya hemos dejado al descubierto en el punto anterior de este mismo capítulo.

La notificación del requerimiento de pago debe de ser una acto que se notifique personalmente, por correo certificado con acuse de recibo, por correo ordinario, por telegrama, por estrados, por instructivo y esta previsto que en el caso de que se ignore el domicilio del deudor se podrá hacer la notificación por edictos, lo anterior de conformidad por lo dispuesto por el artículo 134 del código en cita. Y deberá realizarse además observando lo dispuesto por el artículo 137 de este mismo cuerpo jurídico.

Al momento de hacer la notificación el ejecutor procederá a exigir el pago de los créditos fiscales más los gastos de ejecución que correspondan conforme a derecho.

Si el deudor efectúa su pago de las contribuciones exigidas más los gastos de ejecución, se procederá a levantar el acta de terminación de la diligencia. Y en esta se dejara constancia de las sumas reclamadas en el mandamiento de ejecución. El acta será firmada por el ejecutor, por el deudor y los testigos que se hayan designado.

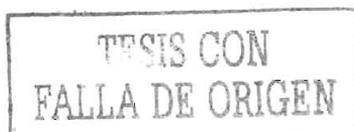
A este respecto De la Garza establece “que los sujetos en el requerimiento de pago y embargo son el ejecutor, el deudor o en su defecto la persona con quien se entienda la diligencia y los testigos que pueden ser nombrados por el deudor o por el ejecutor, sin embargo, sólo el ejecutor es elemento necesario, siendo los demás contingentes”. (75)

Es decir que bastará con la firma del ejecutor asentada en el mandamiento de requerimiento de pago para que el acta tenga validez jurídica.

Estas disposiciones las podemos encontrar plasmadas en el artículo 135 del Código Fiscal Federal que establece que cuando la notificación la hagan directamente las

---

(75) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., Pág 817.



Autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que este se efectúe, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si esta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación. Y por lo dispuesto en el artículo 155 en su último párrafo que dice que con la persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos o si no lo hiciera o al terminar la diligencia los testigos designados se negaran a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Por lo que hace a la notificación del requerimiento que fue realizada por edictos, esta diligencia se debe de entender con la autoridad municipal o administrativa de la circunscripción geográfica en donde se ubiquen los bienes sobre los que se pretendan realizar las diligencias de embargo.

Para culminar con este tema diremos que el requerimiento de pago es exigido al deudor principal del crédito fiscal no realizado de forma voluntaria en el tiempo estipulado por la ley pero De la Garza establece que “cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido voluntariamente con su obligación tributaria es posible que la autoridad fiscal considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno ya sea sustantivo, solidario o con responsabilidad objetiva”. (76)

#### 3.4.2. DE LOS DEPOSITARIOS.

Los bienes asegurados por autoridades fiscales a través del requerimiento de pago y embargo quedarán resguardados por la figura de los depositarios quienes son nombrados por los jefes de las oficinas ejecutoras, pero cuando estos se hagan esta designación la podrán hacer libremente los ejecutores.

Por lo general esta guarda de los bienes se encomienda a personas distintas del deudor pero si en el acta de embargo se nombrara al propio ejecutado depositario de sus

---

(76) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit., Pág 811.

propios bienes, tal circunstancia no afectara a la diligencia. Estas disposiciones están contempladas en el contenido mismo del artículo 153 del Código Tributario que a la letra dice:

Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá de poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaria, pudiendo esta realizar la sustitución de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El depositario será designado por el ejecutor cuando lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Como podemos observar, la responsabilidad de los depositarios cesa cuando estos son removidos o cuando hacen entrega de los bienes a satisfacción de las autoridades, pero mientras estén desempeñando este cargo y actúen en perjuicio del fisco serán sancionados conforme a lo dispuesto por el artículo 112 de este mismo ordenamiento el cual establece que se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que con perjuicio del fisco federal, dispongan para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubiera constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$88,539.00, cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no lo ponga a disposición de la autoridad competente.

### 3.4.3. DERECHO A SEÑALAR BIENES PARA EMBARGO.

En el Código Fiscal Federal se contempla que el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia de requerimiento de pago y de embargo pueda señalar bienes para la traba de embargo quien se tendrá que apegar a un orden establecido para que pueda hacer uso de esta disposición legal.

Este derecho a señalar bienes esta regulado en el artículo 155 de este mismo ordenamiento el cual contempla que:

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que este se deba de trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocidas empresas.
- III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- IV.- Bienes inmuebles. En este caso el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior se encuentran en copropiedad o pertenecen a una sociedad conyugal.

### 3.4.4. DESIGNACIÓN DE BIENES PARA EMBARGO POR EL EJECUTOR.

Si en el momento de la diligencia de embargo el deudor o persona que atiende la diligencia no señale bienes o no se apeque al orden establecido en el artículo 155 de este Código el ejecutor estará facultado para señalar bienes que a su juicio garanticen el cobro de los créditos fiscales exigidos y sus accesorios legales.

Este derecho para el señalamiento de bienes susceptibles de embargo por parte del ejecutor esta regulado por el artículo 156 de la legislación que tenemos en cita el cual dispone lo siguiente:

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

- I.- No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.
- II.- Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:
  - a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
  - b) Bienes que ya reporte cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
  - c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materia inflamables.

El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta. En el caso de bienes muebles, el ejecutor solicitará al deudor o la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna, para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inicio la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien en su negativa.

#### 3.4.5. BIENES EXCEPTUADOS DE EMBARGO.

En nuestra legislación fiscal mexicana encontramos a un grupo de bienes que son inembargables por parte de las autoridades fiscales. Estos bienes de referencia no podrán

ser asegurados por el Estado a través del ejercicio de su facultad económica coactiva, aunque estos sean los únicos bienes que posca el deudor.

Argumentamos lo anterior porque así lo expresa el artículo 157 del Código Tributario en el cual queda estipulado lo siguiente:

Quedan exceptuados de embargo:

- I.- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II.- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considera de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo cuando se utilicen por las personas que en su caso, las propias fracciones establecen.
- III.- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliarios indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u 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 los 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 este.
- VIII.- Los derechos de uso o de habitación.
- IX.- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X.- Los sueldos y salarios.
- XI.- Las pensiones de cualquier tipo.
- XII.- Los ejidos.

#### 3.4.6. OPOSICIÓN DE TERCEROS.

Puede suceder que en el momento en que al designarse bienes para el embargo ya sea para el deudor o para el ejecutor se opusiere un tercero fundándose en ser el propietario de estos y en este caso se procederá de conformidad con lo establecido por el artículo 158 que nos dice:

Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometido a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberá allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenara al ejecutor que continúe con la diligencia y de embargarse los bienes notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos de este código.

También puede suceder que al señalar bienes para embargo se argumente que los señalados ya están embargados y en este caso el ejecutor actuará aplicándose al artículo 159 que prevé lo siguiente:

Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubiera sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales de la federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

#### 3.4.7. ENTREGA DE BIENES EMBARGADOS A LA OFICINA EJECUTORA.

Por la delicadeza que presentan para su manejo, cuando se embargue dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, los depositarios entregaran estos bienes a la oficina exactora de la siguiente manera:

Artículo 161 del Código Fiscal Federal el dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados se entregaran por el depositario a la oficina ejecutora. previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas, tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

#### 3.4.8. AUXILIO DE LA FUERZA PUBLICA.

Cuando el ejecutor se constituye en el domicilio del contribuyente deudor puede encontrarse que esté sin justa causa se opone al embargo de sus bienes, en este caso el ejecutor para vencer esa resistencia y realizar la función que le esta encomendada puede solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Esta disposición esta prevista por el artículo 162 del ordenamiento que tenemos en cita el cual establece que si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes. Siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

#### 3.4.9. ROMPIMIENTO DE CERRADURAS.

El rompimiento de cerraduras es una disposición más a favor del ejecutor para que este no tenga trabas que dificulten el asegurar bienes suficientes propiedad del deudor o de un

tercero que garanticen el interés fiscal, dicho rompimiento se hará ante la presencia de dos testigos y operara de la siguiente manera:

Artículo 163 del Código Tributario. Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fueran necesarias, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que se siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabara embargo en los muebles cerrados y en su contenido y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora en donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento de este código.

Si no fuere factible romper o forzar la cerradura de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabara embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

### 3.5. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

La finalidad de la autoridad ejecutora para impulsar el avance del procedimiento administrativo de ejecución es realizar el cobro coactivo de los créditos fiscales adeudados por el contribuyente que se encuentra en el hecho previsto por la norma jurídica. Sin embargo puede suceder que en este conjunto de actos que se realizan en tiempo y forma se vean suspendidos en su avance por acontecimientos o actuaciones que lo detengan o le pongan fin. Por esta razón nosotros al igual que el maestro Raúl Rodríguez Lobato al citar a Fenech definiremos a esta figura jurídica como "la detención que presenta su avance

merced a causas exteriores a él y que transcurrido el tiempo o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento”. (77)

Esta suspensión del procedimiento económico-coactivo como lo dice De la Garza “no puede producirse por acuerdo o iniciativa de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la responsabilidad de impulsarlo a menos de que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión”. (78)

En nuestro país la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución forzosa se rige por lo dispuesto por el Código Fiscal Federal en sus artículos 65 y 144 en los que se contempla tanto la suspensión provisional así como la definitiva, que a la letra establecen:

Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que hayan surtido efectos su notificación.

Artículo 144. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, ó de quince días tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar el vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

---

(77) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 242.

(78) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 832.

Por lo que hace al artículo 65 diremos que haremos caso omiso de la hipótesis de pago ya que con este se extinguiría el crédito fiscal y no se daría el supuesto de la suspensión puesto que ya no hay que hacer efectivo el cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Y respecto al artículo 144 diremos que establece que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal el cual se debe de garantizar dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a partir de que surta sus efectos la notificación y quince días hábiles tratándose de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social en observancia de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario Federal el cual dispone que:

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero u otra forma de garantía financiera equivalentes.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada la que no gozara de beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia
- V. Embargo en la vía administrativa
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Así mismo este artículo establece que la garantía deberá de comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá de actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Por otra parte queda contemplado en este mismo código que: cuando exista la negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución esta previsto en el artículo 144 último párrafo que los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Y Administrativa que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se esta tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o en su caso otorgamiento de la garantía de interés fiscal. El superior jerárquico aplicara en lo conducente las reglas establecidas por este código para el citado incidente de suspensión de ejecución.

Por último, consideraremos importante aclarar que la suspensión del procedimiento económico-coactivo sólo opera cuando se interpone un recurso administrativo que puede ser: a) el recurso de revocación; b) el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución ó cuando se interpone el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Y que esta suspensión sólo dura hasta que se comuniquen a la autoridad ejecutora las resolución definitiva del recurso o juicio con relación al cual se hubiere concedido la suspensión.

### 3.6. DE LA INTERVENCIÓN.

En nuestro sistema tributario se contempla que cuando se embarguen negociaciones completas en todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, la persona que sea designada como depositaria tendrá el carácter de interventor el cual puede ser de dos formas, con cargo a la caja o de administrador de la misma negociación y esta figura jurídica se encuentra regulada por los artículos que van del 164 al 172 del Código Fiscal de la Federal. A continuación analizaremos estas dos formas de intervención que realizan las autoridades fiscales en cumplimiento a las tareas que les están encomendadas.

Por lo que hace al interventor con cargo a la caja diremos que su función será la de vigilar los ingresos de la negociación embargada extremando los cuidados sobre la caja de la empresa para retirar del negocio las cantidades necesarias para ir cubriendo el importe de

los créditos fiscales adeudados en observancia de lo dispuesto por el artículo 165 del Código en estudio que establece lo siguiente:

Artículo 165. El interventor con cargo a la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este código, deberá de retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora, diariamente o a medida de que se efectúe la recaudación.

Este mismo artículo dispone en su segundo párrafo que el interventor puede adoptar todas las medidas necesarias que estime convenientes cuando tenga conocimiento de alguna maniobra u operación susceptible de poner en peligro esos intereses y que este tendrá facultades para dictar todas las medidas que estime necesarias informando de ello a la oficina exactora quien podrá ratificarlas ó modificarlas.

En los casos en que el interventor al constituirse en el domicilio de la empresa que se pretenda intervenir se encuentre que dicha negociación ya lo estuviera por otra autoridad competente, el nombramiento del interventor se hará, el cual asumirá las mismas funciones para las demás autoridades mientras subsista el problema de adeudos fiscales, esto de conformidad con el artículo 170 del código tributario.

En aquellos casos en los que a pesar de haber nombrado interventor con cargo a la caja los funcionarios de la empresa no acataran las disposiciones implementadas por este para salvaguardar los intereses de la autoridad fiscal correspondiente. La oficina exactora ordenara que cese esta intervención y se convierta en administración o bien se proceda a enajenar la negociación.

Este interventor-administrador tendrá todas las facultades que concede la ley, inclusive podrá ejercer actos de dominio, esta disposición la encontramos en el contenido del artículo 166 que a la letra dice:

El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente corresponden 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 querrelas y desistir de estas últimas previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido.

Este interventor actuará conforme a las instrucciones que reciba de la oficina exactora mientras dure su función por lo que no estará supeditado al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios ó partícipes.

Y cuando la intervención se haga a la actividad empresarial de persona física este interventor administrador tampoco estará supeditado al dueño y tendrá todas las facultades para conservar el buen funcionamiento del negocio como si fuese el dueño.

Por lo que hace a las obligaciones del interventor administrador podemos decir que son las contempladas en el artículo 167 de este mismo código y que son las siguientes:

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

Este artículo en su último párrafo más que una obligación para el interventor-administrador establece una limitante en sus funciones ya que si bien es cierto que este tiene amplias facultades para ejercer actos de dominio dentro de la empresa intervenida según este párrafo en comento no podrá enajenar los bienes del activo fijo.

El nombramiento de este interventor según el artículo 168 del Código en cita deberá anotarse en el Registro Público que corresponda a la circunscripción geográfica del domicilio de la negociación intervenida.

La intervención de la negociación por las autoridades fiscales sólo podrá ser levantada cuando el crédito fiscal se hubiere satisfecho o cuando de conformidad se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicara el hecho al Registro Público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva, esta disposición esta establecida en el artículo 171 del código tributario.

Los preceptos legales aplicables señalan que la enajenación del negocio por parte de la autoridad fiscal procederá cuando a pesar de la intervención, las cantidades recaudadas para la rendición de los adeudos fiscales no alcancen a cubrir en tres meses el 24% del monto adeudado, excepto cuando se trate de un negocio que obtiene la parte fuerte de sus ingresos en determinadas épocas del año. En este caso el porcentaje que se tome en cuenta será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual, artículo 172 del código fiscal federal.

Por último diremos que los interventores tendrán todas las obligaciones y responsabilidades que las leyes les imponen a los depositarios, además que las enajenaciones de las negociaciones que se contemplan en el artículo 172 se realizarán por remate de acuerdo a las disposiciones contenidas en este mismo cuerpo jurídico y que en el siguiente punto expondremos.

### 3.7. DEL REMATE.

El remate es el medio por virtud de cual la autoridad fiscal realiza la enajenación forzosa de los bienes embargados a través de subasta pública para que la venta se efectúe a favor de quien ofrezca mejor precio y que de acuerdo con nuestro sistema tributario mexicano procederá de conformidad con lo dispuesto por el artículo 173 que dispone:

Artículo 173.- La enajenación de bienes embargados procederá:

- I.- A partir del día siguiente a aquél en el que se hubiese fijando 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.

IV.- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado recaída en los medios de defensa que se hubiere hecho valer.

Esta enajenación de bienes salvo los casos que el mismo código fiscal federal autorice se realizara siempre en subasta pública, esta venta puede efectuarse en lotes o piezas sueltas si la autoridad considera que de esta manera se puede obtener un mayor rendimiento esto de acuerdo a lo establecido en el artículo 174 del código que tenemos en cita.

La base del remate para los bienes embargados será el valor del avalúo que señalan los peritos designados por la autoridad y por el deudor pero en caso de controversia entre estos prevalecerá el avalúo de la autoridad dejando a salvo los derechos del deudor para que este pueda hacer valer el recurso de revocación. Lo anterior en observancia a lo dispuesto por el artículo 175 del Código tributario.

El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. Entre la convocatoria y la fecha del remate debe de mediar cuando menos un plazo de diez días. La convocatoria se fija en un lugar visible y usual de la oficina ejecutora, así como en los lugares públicos que se estimen convenientes por así disponerlo el código fiscal en su artículo 176.

Si en relación con los bienes embargados sacados a remate hubiere otros acreedores según los datos del registro de los bienes correspondientes a los últimos diez años, se les deberá citar para que expresen lo que a su derecho convenga esto por así manifestarlo el artículo 177 del código de nuestra materia.

Mientras no se finque el remate, es decir, no haya causado estado y sea declarado legalmente cálido, el embargado podrá proponer como comprador a quien ofrezca de contado las cantidades suficientes para cubrir los créditos fiscales y accesorios legales por

así contemplarse en el contenido mismo del artículo 178 del ordenamiento legal que hemos venido citando.

En el caso de remate de bienes, estos se venderán como ya dijimos al mejor postor, es decir, al que ofrezca el precio más alto por ellos, contando ese valor a partir de la postura legal la cual debe ser cuando menos igual a las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate, por así establecerlo el artículo 179 del código que estamos estudiando.

El artículo 180 de este mismo ordenamiento nos dice que en toda postura legal deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si este es superado para la base fijada para el remate, se procederá en los términos del artículo 196 de este código.

Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se retomarán de contado los bienes embargados.

También dentro de este mismo artículo se prevé la enajenación a plazos en los casos y condiciones el reglamento de este código.

Las personas que pretendan concurrir como postores a un remate fiscal de bienes deberán formular su petición por escrito ante la oficina ejecutora y deberán acompañarlo con un certificado de depósito de cuando menos el 10% del valor fijado para el remate, ante esta institución de crédito expresamente designada para este efecto en la convocatoria. Este depósito servirá como una garantía que cada postor de verdad pretende acudir a la subasta y en su caso, a cumplir con las obligaciones que adquiera si se le adjudican los bienes. A los demás postores se les devolverá el importe de sus posturas una vez terminada la subasta esto de conformidad con el artículo 181 del código en comento.

Esta postura según el artículo 182 deberá contener los siguientes requisitos:

- 1.- Cuando se trate de persona física, el nombre; la nacionalidad y el domicilio del postor y en su caso la clave del registro federal de contribuyentes, tratándose de sociedades,

el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio fiscal.

II.- La cantidad que se ofrezca.

III.- El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se Reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.

IV.- La dirección de correo electrónico.

V.- El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Cuando en la primera almoneda no hubieren concurrido postores, o los que concurrieron no hicieron ninguna oferta, cuando menos igual a la postura legal, se fijara fecha para una segunda, dentro de un plazo máximo de quince días. En este caso el valor de postura se rebajara en un 20 % tomando como base el valor determinado para el remate de sus bienes. Si tampoco en esta segunda almoneda hubiere ninguna postura legal se considerará que el bien se enajenó en un 50% del valor del avalúo y se aceptara como dación en pago para efecto de que la autoridad lo adjudique, o bien, lo enajene fuera de remate, o lo done a alguna dependencia gubernamental o a instituciones asistenciales, esto de acuerdo al artículo 191 del código tributario.

También en este código esta previsto según el artículo 192 que los bienes embargados pueden ser enajenados fuera de remate cuando;

I.- 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.

III.- Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieren presentado posturas legales.

Así mismo queda establecido en el artículo 194 que el producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicara al cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este código que a continuación citaremos.

Artículo 20. Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deben efectuarse en el extranjero se podrá realizar en la moneda del país de que se trate.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de Ejecución
- II. Recargos
- III. Multas
- IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código.

Por último diremos que conforme al artículo 189 de este mismo código que queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objetos de un remate por sí o por medio de interpósita persona, a los jefes y a las demás personas de las oficina ejecutoras, así como todos aquellos que hubiere intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo. El remate efectuado con infracción a este precepto será nulo y los infractores serán sancionados conforme a este código.

Y que el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- I. A falta de postores.
- II. A falta de pujas
- III. En caso de posturas o pujas iguales

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate de acuerdo a el artículo 190 de este mismo ordenamiento.

### 3.8. DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

En materia tributario los medios de defensa que el particular puede hacer valer ante la autoridad administrativa de quien se ve afectado en su esfera jurídica se denomina recursos administrativos. A continuación y antes de exponer el tema del recurso de revocación haremos un breve estudio del recurso administrativo de forma muy general.

De la Garza citando a Nava Negrete define al recurso administrativo "como un procedimiento represivo que aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos". (79)

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato citando a Emilio Margáin define al recurso administrativo como "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la administración pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado a falta de aplicación de la disposición debida". (80)

Por nuestra parte diremos que ambas definiciones son acertadas por lo que no tendremos ninguna objeción por definir al recurso administrativo de una u otra forma.

Los recursos administrativos siempre tendrán como efectos: revocar, modificar, anular o confirmar el acto administrativo impugnado o dictar uno nuevo que sustituya al impugnado. Lo anterior se afirma porque el Código Fiscal Federal dispone en su artículo 133 que la resolución que ponga fin al recurso podrá:

---

(79) De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. Pág. 843.

(80) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 249.

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efecto el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

No debemos de confundir el recurso administrativo con el proceso porque aún cuando en ambos encontramos la existencia de un litigio estas dos figuras son diferentes ya que al decir de Raúl Rodríguez Lobato esa diferencia radica “en que mientras en el recurso administrativo la relación procedimental es lineal en el proceso es triangular, o sea, que en el primer caso la administración es juez y parte y está en uno de los extremos como la otra parte; en cambio en el proceso encontramos a la autoridad en un punto y en igualdad de circunstancias que el particular, que se encuentra en el otro punto y como vínculo común en un tercer punto, esta la autoridad jurisdiccional, ante quien se someten para su decisión, la controversia que existe entre la administración y el administrado”. (81)

Los elementos o principio necesarios para agotar un recurso administrativo son los siguientes:

- A) El recurso debe de estar establecido en la ley ya que si el recurso esta previsto por la ley se le podrá considerar formalmente impugnado.
- B) La existencia de la autoridad administrativa competente quien debe conocer y resolver el recurso, porque de que serviría estar previsto en la ley el recurso administrativo si no hay autoridad competente que la conozca y resuelva.
- C) La existencia de un acto administrativo en contra del cual se promueve el recurso

---

(81) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 252-253.

decir, el acto administrativo por virtud del cual el particular se ve afectado en su esfera jurídica.

Raúl Rodríguez Lobato citando a Margáin señala que sólo son recurribles resoluciones administrativas que tengan las siguientes características:

- I. Que sean resoluciones definitivas, es decir, que no sea una resolución de trámite o susceptible de ser revisada de oficio y ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento
  - II. Que sea personal y concreta, es decir, que este dirigida a una persona determinada afectando su esfera jurídica y verse sobre una situación específica.
  - III. Que cause agravio, es decir, que lesione un interés legítimo directo o indirecto.
  - IV. Que conste por escrito para estar en observancia a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional que establece que todas las resoluciones administrativas deben de ser por escrito, salvo el caso de la resolución de la negativa ficta ya que si la autoridad no contesta por escrito, dando un significado a su silencio, se presume que la resolución es negativa.
  - V. Que sea nueva, es decir, que su contenido no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, a través de una resolución definitiva de la autoridad administrativa.
- (82)

El recurso administrativo debe sujetarse a las formalidades establecidas en la ley que desprendido del estudio de los artículo 18,121, 123, 130, 131 y 133 del Código Fiscal Federal diremos que son:

- A) Interposición por escrito, por así establecerlo el artículo 18 que a la letra dice:
- I. Constar por escrito.
  - II. El nombre denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestando al registro federal de contribuyentes para efecto de fijar la competencia de la autoridad .

---

(82) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 254-255.



III. señalar a la autoridad a la que se dirige.

IV. En su caso el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para oírlas.

En el caso de no cumplir con estos requisitos la autoridad requerirá al promovente para que en un plazo de diez días cumpla con ello. Y en su caso de no cumplir la promoción se tendrá por no presentada.

También de conformidad por lo dispuesto en el artículo 122 de este mismo ordenamiento el escrito de interposición del recurso también deberá de contener :

- I. La resolución o el acto impugnado.
- II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

En este caso cuando el escrito no contenga estos requisitos la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en un plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos y de no hacerlo se desechara el recurso.

Así mismo el recurrente debe de acompañar a su escrito con los documentos que señala el artículo 123 del ordenamiento en cita que son:

- I. Documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales
- II. El documento en donde conste el acto impugnado.
- III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta.
- IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial.

B) Presentación oportuna. El recurso debe de interponerse dentro del plazo legalmente

establecido que es de 45 días hábiles siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado.

- C) Período probatorio. Conforme al Código Fiscal Federal no existe en materia de recursos administrativos un período probatorio pues como ya dijimos las pruebas se presentan en el escrito inicial.
- D) Resolución del recurso. Podemos decir que según el artículo 131 del código que estamos analizando la autoridad deberá de dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses constados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significara que se ha confirmado el acto impugnado.

Después de analizar las generalidades de los recursos administrativos entremos directamente al estudio del recurso de revocación del cual diremos que es el más importante de los recursos administrativos y que según el artículo 117 del código tributario se podrá interponer contra:

- I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
  - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
  - b) Nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a la ley.
  - c) Dicten las autoridades aduaneras.
  - d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.
- II. Los actos de autoridades fiscales federales que:
  - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se aleguen que estos sean extinguidos o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código.
  - b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se aleguen que este no sea ajustado a la ley.
  - c) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este código.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al tribunal federal de justicia fiscal y administrativa por así contemplarse en el artículo 120 de este mismo ordenamiento.

Sin embargo el artículo 125 dispone que el interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictas y cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sólo vez, a través de la misma vía.

No obstante lo anterior si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo.

### 3.9. DEL RECURSO DE OPOSICIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Anteriormente el código fiscal de la federación de 1981 en su artículo 118 establecía que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procedía ante los actos que:

- I. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se aleguen que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora, o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código.
- II. Se dicten en el procedimiento administrativos de ejecución cuando se aleguen que este no sea ajustado a la ley.
- III. Afecten al interés jurídico de terceros.

IV. Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del código federal fiscal.

Actualmente este artículo está derogado y este recurso ha sido absorbido por el recurso de revocación, de hecho como podemos observar las causales ante las que procedía este recurso están contempladas en el propio contenido del artículo 117.

Algo parecido sucedió con el recurso de nulidad de notificaciones al que a pesar de todo se le sigue considerando como un procedimiento de impugnación absorbido o fusionado por los recursos administrativos o el juicio contencioso administrativo con el que tenga conexión.

### 3.10. EL JUICIO DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

El juicio de contencioso administrativo se promueve ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativo y procede contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que sean consideradas como ilegales, la acción la tiene tanto el particular que se vea afectado en su esfera jurídica para impugnar esas resoluciones, como la autoridad administrativa para impugnar las resoluciones dictadas por ella misma y que consideran no se apegaron a derecho, o sea, que son favorables a los particulares.

Este medio de defensa al igual que el recurso administrativo no procederá para impugnar decisiones de otras autoridades distintas a las administrativas y para que sea impugnabile la resolución administrativa deben tener las características de ser: definitiva, personal, concreta, causar agravio, constar por escrito, salvo los casos de negativa ficta; ser nueva, características que ya expusimos con anterioridad al hablar del recurso de revocación motivo por el cual no lo abordaremos nuevamente.

Las partes de en este juicio según el código fiscal federal en su artículo 198 son:

- I. El demandante
- II. Los demandados que pueden ser
  - a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

- b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.
- III. El titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal, procuraduría federal de la República o procuraduría general de justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con funcionamiento en convenios o acuerdos en materia de coordinación de ingresos federales
- IV. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato manifiesta que en este medio de defensa “se admite la posibilidad de que se apersono en juicio como coadyuvante de las autoridades administrativas quien tenga interés directo en la modificación o anulación de un acto favorable a un particular o en la confirmación de uno que le es favorable. Sin embargo no se admite la posibilidad de coadyuvante para el particular.” (83)

En este juicio no procederá la gestión de negocios por así establecerlo el artículo 200 del código tributario ya que quien promueva a nombrar de otra deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar, en la fecha de representación de la demanda o de la contestación en su caso.

La representación de los particulares de la que habla el artículo 200 en su segundo párrafo deberá ser como se prevé en el derecho civil, en escritura pública firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario público o ante los secretarios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Y Administrativa, todo esto sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones.

---

(83) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 269.

La demanda de juicio de nulidad se presentará por escrito dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación de la resolución impugnada esto por así estar dispuesto en el artículo 207 del código fiscal.

Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta sus efectos el emplazamiento y el plazo para contestar la ampliación de la demanda será de veinte días siguientes a aquel en que surta sus efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. En caso de que no haya contestación se tendrán como ciertos los hechos que el actor impute, esto por así estar manifestado en el código de nuestra materia en el artículo 212.

También en el mismo contenido del artículo 212 se prevé que cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuese señalada por el actor como demandada, de oficio se le correrá traslado de la demanda para que la conteste en el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

Diez días después de que se haya contestado la demanda y ya se hayan desahogado las pruebas o practicado las diligencias que se hubieren ordenado y se hayan resuelto los incidentes del previo y especial pronunciamiento se notifica a las partes que tienen un plazo de cinco días para formular sus alegatos por escrito y vencido este plazo se hayan presentado o no los alegatos, se declarará cerrada la instrucción y a partir de ese momento y dentro de los cuarenta y cinco días siguientes se debe de pronunciar la sentencia para lo cual dentro de los treinta días siguientes el magistrado instructor deberá formular su proyecto respectivo.

El autor que tenemos en cita establece “que esta substanciación del procedimiento en el juicio de nulidad que hemos expuesto anteriormente puede variar en los siguientes casos:

- a) Si la demanda no satisface los requisitos exigidos por los artículos 208 y 209 del Código Tributario.

- b) Cuando de conformidad con el artículo 210 se impugna una negativa o una conformación ficta o bien una resolución escrita que carece de fundamentación o motivación.
- c) Si durante la substanciación del procedimiento se invoca por alguna de las partes alguna notificación practicada antes de la iniciación del juicio y la contraparte considera que se hizo en contravención de lo dispuesto por el artículo 129.
- d) Cuando se presenta un incidente de previo y especial pronunciamiento contemplados en el artículo 217 de este mismo código". (84)

Por otro lado diremos que el juicio de nulidad debe de sujetarse a las siguientes formalidades:

A) LA DEMANDA. Esta debe de presentarse por escrito la cual debe de estar firmada por el promovente y según el artículo 208 del Código Fiscal deberá indicar:

- I. El nombre y domicilio del demandante para recibir notificaciones.
- II. La resolución que se impugna.
- III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre del particular del demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- IV. Los hechos que den motivo a la demanda.
- V. Las pruebas que ofrezcan.
- VI. Los conceptos de impugnación.
- VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- VIII. Lo que se pida señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

En el caso en que se omita el nombre del demandante, la resolución impugnada y los conceptos de impugnación se desechará la demanda interpuesta por el promovente.

---

(84) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 271

En el caso de que se omita lo previsto por este mismo artículo en sus incisos III, IV, VII y VIII, se le requerirá al promovente para que en un plazo de cinco días subsane esas deficiencias y de no hacerlo en tiempo se le tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas según el caso.

Así mismo el escrito de demanda según el artículo 209 del código en cita se debe de acompañar con los siguientes documentos:

- I. Una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes.
- II. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que el fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro de documentos con la que la acredite ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando no gestione el nombre propio.
- III. El documento en el que conste el acto impugnado.
- IV. La constancia de notificación del acto impugnado.
- V. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
- VI. El desahogo de ía prueba testimonial, el cual debe de ir firmado por el demandado.
- VII. Las pruebas documentales que ofrezca.

**B) LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:** Deberá presentarse por escrito y de acuerdo a lo establecido por el artículo 213 del código fiscal debe indicar:

- I. Los incidentes del previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
- II. Las consideraciones que a su juicio impidan se emitan decisión en cuanto al fondo o demuestren que no han nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- III. La referencia concreta a cada uno de los hechos que el demandante impute de manera expresa al demandado afirmándolos o negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo como ocurrieron, según el caso.
- IV. Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.

V. Las pruebas que ofrezca.

Con el escrito de contestación de la demanda deberá presentar los documentos que establece el artículo 214 y que son los siguientes:

- I. Copia de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.
- II. El documento en el que se acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione a nombre propio.
- III. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual debe de ir firmado por el demandado.
- IV. Las pruebas documentales que ofrezca

C) PRESENTACION OPORTUNA: Tanto la demanda como la contestación de la demanda y la ampliación de una y otra deberán presentarse dentro del plazo establecido por la ley, términos que ya dejamos establecidos por lo que ya no los abordaremos los cuales están establecidos en los artículos 207, 210, y 212.

En el caso de que la autoridad fiscal demande la nulidad de una resolución a favor de un particular el plazo para presentar la demanda será de cinco años siguientes a la fecha en que se haya emitido la resolución salvo el caso en que se haya producido efectos de tracto sucesivo.

La demanda de nulidad deberá presentarse ante la sala regional competente cuya circunscripción radique en la autoridad que emitió la resolución impugnada por así estar contemplado en el artículo 207 de este mismo ordenamiento jurídico. Y en caso de que la promoción se presente ante una sala incompetente esta previsto el incidente de incompetencia por razón de territorio en la fracción I del artículo 217 del código tributario, así como el contenido 218 de este mismo código.

D) PERIODO PROBATORIO: En el juicio de nulidad sólo hay periodo probatorio para el desahogo de la prueba testimonial y pericial pero no para la prueba docu-

mental ya que esta se presenta con el escrito inicial de demanda y de no hacerlo se tendrá por no ofrecida.

Por lo que hace a la prueba pericial esta se sujetara de acuerdo al artículo 231 de este mismo código a los siguientes:

- I. En el auto que recaiga a la contestación de la demanda o de su ampliación, se requerirá a las partes para que dentro del plazo de diez días presente a sus peritos a fin de que acredite que reúne los requisitos correspondientes, acepten el cargo y proteste su legal desempeño.
- II. El magistrado instructor cuando a su juicio debe de prescindir la diligencia y lo permita la naturaleza de esta, señalará lugar, día y hora para el desahogo de la prueba pericial pudiendo pedir a los peritos todas las aclaraciones que estime conducentes y exigirles practica de nuevas diligencias.
- III. En los acuerdos por lo que se disciernan a cada perito el magistrado instructor le concederá un plazo mínimo de quince días para que rinda su dictamen, con el apercibimiento a la parte que no propuso de que únicamente se considerarán los dictámenes rendidos dentro del plazo concedido.
- IV. Por una sola vez y por causa que lo justifique, comunicada al instructor antes de vencer los plazos mencionados en este artículo las partes podrán solicitar la sustitución de su perito, señalando el nombre y domicilio de la nueva persona propuesta. La parte que haya substituido a su perito conforme a la fracción I, ya no podrá hacerlo en el caso previsto en la fracción III de este precepto.
- V. El perito tercero será designado por la sala regional de entre los que tenga adscritos. En el caso de que no hubiere perito adscrito en la ciencia o arte sobre el cual verse el peritaje, la sala designará bajo su responsabilidad a la persona que debe rendir dicho dictamen y las partes cubrirán sus honorarios. Cuando haya lugar de designar perito tercero valuador, el nombramiento deberá recaer en una institución fiduciaria, debiendo cubrirse sus honorarios por las partes.

Por lo que hace a la prueba testimonial de acuerdo al artículo 232 se requerirá a la oferente para que presente a los testigos y cuando esta manifieste no poder presentarlos. el

magistrado instructor los citará para que comparezcan el día que al efecto señale. De los testimonios se levantará acta pormenorizada y podrán serles formuladas por el magistrado o por las partes aquellas preguntas que estén en relación directa con los hechos controvertidos o persigan la aclaración de cualquier respuesta. Las autoridades rendirán testimonio por escrito.

E) SENTENCIA. La sentencia de acuerdo al artículo 236 se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la sala dentro de los setenta y cinco días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio. Para este efecto el magistrado instructor formulara el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción. Para dictar resolución en los casos de sobreseimiento por alguna de las causas previstas en el artículo 203 de este código, no será necesario que se hubiese cerrado la instrucción.

Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el magistrado disidente podrá limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o formular voto particular razonado, el que deberá presentar en un plazo que no exceda de diez días.

Si el proyecto no fuere aceptado por los otros magistrados de la sala, el magistrado instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular.

Por su parte el artículo 237 establece que las sentencias del tribunal fiscal de justicia fiscal y administrativa se fundará en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultada de invocar hechos notorios.

Además las salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión

efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en las demandas y en la contestación.

Por último diremos como lo establece el maestro Raúl Rodríguez Lobato “ que la sentencia del tribunal fiscal de la federación debe de satisfacer el principio de congruencia, es decir, que deben de tener un desenvolvimiento lógico y debe de haber conformidad de extensión concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes”. (85)

---

(85) Rodríguez Lobato Raúl, Op. Cit. Pág. 282.

**CAPITULO IV**  
**LA NECESIDAD DE MODIFICAR LA FRACCION I DEL**  
**ARTICULO**  
**155 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

- 4.1. Análisis del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación
- 4.2. Situación actual con relación a la fracción I del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación
- 4.3. Propuesta para modificar la fracción I del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación

## CAPITULO IV.- LA NECESIDAD DE MODIFICAR LA FRACCION I DEL ARTICULO 155 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

### 4.1. ANALISIS DEL ARTICULO 155 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Ya en el capítulo anterior hemos establecido que en el artículo 155 del Código Fiscal Federal esta consagrado el derecho que tiene el contribuyente deudor o la persona que atiende la diligencia de requerimiento de pago y embargo para señalar bienes suficientes que garanticen el cobro de los créditos fiscales adeudados así como sus accesorios legales.

Decimos que es el derecho del contribuyente deudor o de la persona que atiende la diligencia porque desprendido del contenido del artículo 137 del Código Tributario en su segundo párrafo el ejecutor designado por la oficina ejecutora dejara citatorio al contribuyente para que este espere a una hora fija al día siguiente hábil y de no atender este citatorio el contribuyente o su representante legal para el requerimiento de pago y embargo, esta diligencia se practicara con la persona que se encuentre en dicho domicilio o en su defecto con un vecino, o sea que no es un derecho personal que sólo pueda hacer valer el contribuyente, sino que este derecho lo puede hacer valer cualquier persona que atienda la diligencia.

El artículo 155 de este mismo ordenamiento jurídico establece que la persona que atienda la diligencia de embargo tendrá derecho a señalar bienes en que este se deba de trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta.

Como podemos observar este artículo también establece que el señalamiento de bienes también lo hará la persona que atienda la diligencia sin mencionar que sea un derecho que sólo el contribuyente pueda hacer valer.

Creemos que estas disposiciones contempladas en el artículo 137 y 155 que acabamos de exponer son congruentes ya que si este tipo de diligencias sólo pudiesen ser practicadas con el contribuyente deudor directamente sería muy complicado llevar acabo el cobro coactivo de créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El derecho al señalamiento de bienes para la traba de embargo será en primer lugar para la persona que atienda la diligencia quien al no hacer uso de este derecho o no se apege al orden que se establece en el artículo 155, el derecho para designar bienes para la traba de embargo pasara al ejecutor, esto de acuerdo al artículo 156 de este mismo ordenamiento jurídico.

Los bienes que se embarguen establece este artículo que tenemos en estudio debe de ser de fácil realización o venta en el entendido que la enajenación será siempre mediante subasta pública.

Consideramos conveniente detenernos a analizar el anterior párrafo el cual manifiesta que los bienes señalados para la traba de embargo por parte de la persona que atiende la diligencia debe de ser de fácil realización o venta, es decir, que estos bienes no sea maquinaria pesada, empotrada, así como de difícil transportación al realizar la sustracción del mismo. Además que sean bienes que al sacarlos a remate se puedan enajenar fácilmente, en otras palabras que sean bienes que al hacer la convocatoria para la subasta se encuentren suficientes posturas que se interesen en la adquisición de ese bien mueble.

Por otro lado diremos que losa bienes que sean señalados en esta diligencia no deben de ser de fácil descomposición ya que se pondría en riesgo la recuperación del crédito fiscal y sus accesorios legales.

Este mismo párrafo que tenemos en estudio contempla que la enajenación sólo podrá realizarse mediante subasta pública, lo que esta en congruencia con lo dispuesto por el artículo 174 de este mismo código, sin embargo se contempla la posibilidad de que los bienes puedan ser enajenados fuera de subasta cuando se den los supuestos enumerados en el artículo 192 que ya citamos y abordamos su estudio en el capítulo anterior, motivo por el cual no expondremos nuevamente.

Continuando con el estudio de este artículo diremos que derivado de su contenido mismo quien se apersona para atender esta diligencia deberá sujetarse al siguiente orden:

- 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, municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

Como ya lo hemos expuesto los bienes que se designen para embargo deben de ser de fácil enajenación motivo por el cual el legislador en estas fracciones que acabamos de citar contempla los bienes que pueden ser de mayor atracción para su venta en subasta como son los metales preciosos o de fácil cobro como los bonos o cupones.

- III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

En este supuesto diremos que el ejecutor debe de tener en cuenta aquellos bienes que se encuentran exceptuados de embargo contemplados en el artículo 157 ya que si la persona que atiende la diligencia señala alguno de los bienes contemplados en las fracciones del artículo que tenemos en mención el ejecutor no podrá tomarlos para la traba del embargo.

- IV.- Bienes inmuebles, en este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la Diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentra en copropiedad o pertenece a sociedad conyugal alguna.

Por último diremos que de acuerdo al último párrafo de este artículo se establece el derecho que tiene la persona que atiende la diligencia de embargo para que señale a dos testigos y de no hacerlo o al terminar la diligencia los testigos designados se negaran a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Nosotros consideramos que esta disposición de que el contribuyente se niegue a señalar a dos testigos o a que estos se nieguen a firmar no afecta la legalidad del embargo es en mucho acertada, ya que si estas circunstancias invalidaran la legalidad del embargo no sería posible llevar a cabo este tipo de diligencias ya que el contribuyente fácilmente podría ponerse en este supuesto para que no procediera el embargo sobre sus bienes y de ese modo evadir sus adeudos fiscales.

#### 4.2. SITUACIÓN ACTUAL CON RELACION A LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 155 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Por nuestra parte podemos decir que esta fracción I del artículo 155 del código tributario en la actualidad no tiene la aplicación en su totalidad, toda vez que en el momento que el ejecutor designado por la autoridad fiscal le hace de su conocimiento al contribuyente o persona que atiende la diligencia del derecho que tiene para señalar bienes para la traba del embargo este no hace uso de ese derecho ya que en la mayoría de los ocasiones quien se apersona se opone o se resiste a que se le traben bienes de su propiedad para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios legales. Así mismo en la práctica sucede que el contribuyente se muestra indiferente en la diligencia de embargo pidiendo al ejecutor que señale lo que él quiera.

Por otro lado creemos conveniente señalar que la persona que atiende la diligencia muy difícilmente se apega a el orden establecido en este artículo y especialmente a lo establecido primeramente en la fracción I ya que este por salvaguardar su patrimonio siempre señala muebles, maquinaria, vehículos que no funcionan, así como bienes muebles que no cubren el monto del crédito que se le exige, y en otros casos señalara maquinaria que usa para desarrollar su actividad empresarial lo cual conforme al artículo 157 de este mismo ordenamiento son bienes exceptuados de embargo o bien señalar maquinaria pesada, empotrada, la cual es muy difícil de transportar y sustraer del inmueble.

Y aunque la fracción primera de este artículo que tenemos en estudio dispone que el contribuyente deudor debe de señalar dinero, metales preciosos así como depósitos

bancarios, en la práctica difícilmente quien se apersona para atender este tipo de diligencias señalara dinero, ya que si el ejecutor esta llegando hasta el aseguramiento de bienes del deudor fiscal es porque este en primer lugar no tiene la solvencia económica en efectivo en ese momento para que no le sean embargados sus bienes o simple y sencillamente este se niega a cubrir el crédito fiscal adeudado.

Por lo que hace al señalamiento de metales preciosos que contempla esta misma fracción no tenemos ninguna objeción en que se contemple esa posibilidad porque de hecho en la práctica si es posible aunque poco común que el contribuyente señale relojes, cadenas de oro, así como algunos otros objetos considerados como metales preciosos los cuales ya hemos establecido que por lo general estos son de fácil venta, realización y transportación, por este motivo consideramos que esta parte de esta fracción si tiene aplicación en las diligencias de requerimiento de pago y embargo en la actualidad.

Atendiendo a lo que respecta a los depósitos bancarios nosotros estamos de acuerdo también que este prevista esa posibilidad ya que si el contribuyente como ya expusimos no tiene dinero en efectivo en el momento de practicar estas diligencias es posible que este cuente con depósitos bancarios a su favor con los cuales asegure el pago del crédito fiscal que adeuda.

#### 4.3. PROPUESTA PARA MODIFICAR LA FRACCION I DEL ARTICULO 155 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Después de hacer el análisis de este artículo y exponer la situación actual de su fracción I, hablemos ahora de nuestra propuesta para modificar esta fracción que es al punto que hemos querido llegar y con el cual culminaremos con este trabajo de investigación.

Ya en el punto anterior de este capítulo hemos dejado al descubierto nuestra inquietud en el cual basamos nuestra propuesta para que sea modificada esta fracción primera del artículo 155 del código fiscal federal por considerar que no tiene aplicación en su totalidad, toda vez que si la persona que atiende la diligencia tiene derecho en primer lugar a señalar

dinero, metales preciosos o depósitos bancarios por así disponerlo la norma jurídica que estamos analizando nosotros creemos que en cuanto al señalamiento de metales preciosos, así como los depósitos bancarios es posible que se de el supuesto, es más, estamos de acuerdo y juzgamos necesario que estén previstas esas dos posibilidades, por lo que no tenemos objeción alguna en que así este previsto en esta fracción que estamos estudiando.

Nuestra inquietud para que sea modificada esta fracción primera del artículo que tenemos en análisis más bien versa sobre el hecho de que este contemplado que el contribuyente o en su caso la persona que atiende la diligencia tenga derecho a señalar dinero para la traba del embargo, toda vez que como ya expusimos este nunca señalara dinero para el embargo porque si este está originando que le sea cobrado el crédito fiscal adeudado, a través del procedimiento administrativo de ejecución que como ya sabemos se compone por el requerimiento de pago y embargo es porque el deudor no tiene interés en cumplir con su obligación fiscal o no tiene solvencia económica para hacer frente a su adeudo con la autoridad fiscal que le requiere el pago en el acto mismo en que el ejecutor se presenta en su domicilio fiscal para realizar dicha diligencia.

Con este argumento creemos que ya hemos demostrado en mucho el porque consideramos que debe de ser modificada esta fracción I del artículo 155 del Código de nuestra materia, pero no pensemos que es nuestro único argumento ya que también estamos convencidos que no tiene sentido (en el caso de que se diera ese supuesto) que la persona que atiende la diligencia señale dinero para la traba del embargo y peor aún que el ejecutor levante el acta correspondiente para asegurar el pago del crédito fiscal adeudado, llevando acabo un procedimiento administrativo innecesario, cuando con el simple hecho que el contribuyente realizara su pago evitaría que se alargara más el acto administrativo ya que en este caso el ejecutor sólo levantaría su acta del requerimiento de pago sin tener que llegar al embargo del dinero con lo cual se pondría fin a esta diligencia y la recuperación del monto exigido sería más rápida.

Decimos que si se embargara dinero se alargaría la recuperación del monto exigido, porque el ejecutor tendría que realizar en su diligencia una descripción detallada del dinero

como lo es el número de serie, denominación del billete o moneda en su caso de uno por uno y entregarlo al jefe de la oficina exactora. Pero en el caso de que el contribuyente en vez de señalar dinero para embargo cubriera esa cantidad ante la institución bancaria a su elección (tratándose de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores) la recuperación del monto exigido sería de inmediato, o sea directa.

Hemos señalado que en el caso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del servicio de administración tributaria (SAT) y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) el pago se realiza ante la institución bancaria que elija el contribuyente ya que estas autoridades fiscales no le permiten a sus ejecutores realizar el cobro en efectivo, pero en el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social los ejecutores sí tiene permitido hacer ese cobro en efectivo.

Por las razones que acabamos de exponer creemos que esta fracción primera del artículo 155 no tiene aplicación en su totalidad, claro esta, en cuanto al hecho de que en esta se contemple que se pueda señalar dinero para la traba de embargo porque como hemos dicho en la practica este supuesto no se da y en el caso muy remoto de que se diera no tendría sentido llevar acabo dicha diligencia. Por estos motivos nosotros proponemos que en esta fracción I sea modificada en lo conducente a que el contribuyente tenga derecho a señalar dinero quedando previsto únicamente en la fracción que la persona que atiende la diligencia sólo pueda señalar metales preciosos y depósitos bancarios.

En este sentido si el artículo 155 del Código Fiscal Federal establece que la persona con la que se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que este se deba de trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios;
- II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de Inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la federación, Estados, municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV.- Bienes inmuebles, en este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la Diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentra en copropiedad o pertenece a sociedad conyugal alguna.

Más bien este artículo 155 del Código Fiscal debería establecer que la persona con la que se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que este se deba de trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

I.- 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, municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III.- Bienes muebles, en este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentra en copropiedad o pertenece a sociedad conyugal alguna.

Nosotros estamos convencidos que con nuestra propuesta para modificar esta fracción I del artículo 155 del Código Fiscal Federal de llevarse acabo no violaría ningún derecho del contribuyente ni sería violatorio de sus garantías individuales que le otorga nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así mismo, consideramos que si se realizara esta modificación tampoco tendría ningún perjuicio para las autoridades fiscales y si ayudaría en mucho a agilizar el procedimiento administrativo de ejecución para lograr una pronta recuperación del monto exigido con lo cual como ya sabemos el Estado se hace de recursos económicos para satisfacer las necesidades colectivas y el bien común que debe de garantizar a su población.

## CONCLUSIONES

PRIMERA.- Las contribuciones son los ingresos más importantes que el Estado obtiene para satisfacer las necesidades colectivas de su población, necesidades que surgen desde el momento mismo en que el ser humano se organiza para vivir en sociedad y que por si mismo cada individuo no podría satisfacer, por eso, ya sea por obligación o por convicción todos debemos de contribuir al gasto público del Estado.

SEGUNDA.- Todos los ingresos que percibe el Estado por concepto de contribuciones tributarias y no tributarias deben de ser utilizados para buscar el bien común de la población, garantizando siempre la paz, la justicia y la seguridad de cada individuo, todo ingreso que no sea utilizado con esa finalidad será ilegítimo y no puede recibir el nombre de contribución.

TERCERA.- Sólo el Estado a través de su poder tributario puede hacer el cobro coactivo de las contribuciones y aunque en un principio se creía que esta forma forzada del cobro de los tributos era violatoria de las garantías constitucionales en la actualidad podemos decir que no se contraviene a lo dispuesto en nuestra Constitución porque ella misma dispone la obligación de los mexicanos a contribuir con los gastos públicos.

CUARTA.- La enseñanza que nos deja la historia en materia de tributos es que, aunque es triste reconocerlo, en sus orígenes las contribuciones fueron creadas por los líderes políticos para financiar la guerra en contra de otros pueblos para acrecentar su riqueza así como para expandir su territorio que fueron los casos de los griegos y romanos para sufragar el gasto de sus lujosos palacios y fiestas en la edad media.

QUINTA.- Los tributos en toda su historia nunca han sido bien vistos porque quien debe de pagarlos, en un principio los griegos como los romanos los consideraban como indignos y pocas veces aceptaron cargas fiscales a título personal, situación que cambio en la edad media en donde la concentración del poder en una sola persona originó cargas

fiscales muy severas ya no sólo en el patrimonio de los siervos sino hasta en su propia persona.

SEXTA.- La decadencia del pueblo griego así como del imperio romano nos dice la historia coincidieron con las cargas fiscales tan severas que sus líderes políticos implementaron para sufragar sus campañas bélicas. Así mismo podemos observar que a lo largo del tiempo el cobro de las contribuciones a sido siempre de forma coactiva por quienes ejercen el poder y no por la voluntad de quienes lo pagan.

SEPTIMA.- El procedimiento administrativo de ejecución es un acto por naturaleza administrativo que no tiene como finalidad resolver o dirimir controversias, sino recaudar el importe del crédito fiscal que el contribuyente de forma voluntaria y oportuna no ha cubierto sin la necesidad de que intervenga otra autoridad de tipo judicial o jurisdiccional para que la autoridad fiscal realice esa actividad.

OCTAVA.- El procedimiento administrativo de ejecución es una resolución definitiva que la autoridad fiscal hace del conocimiento del contribuyente la cual debe de cumplir con los requisitos que la ley establece y en caso de que este acto administrativo no cumpla con estos requisitos o no sea notificado conforme a las reglas establecidas en el Código Fiscal Federal, el contribuyente podrá interponer el medio de defensa que más le convenga para revocar o nulificar ese acto administrativo.

NOVENA.- El contribuyente o persona que atienda la diligencia de requerimiento de pago y embargo que no acredite fehacientemente haber solventado el crédito fiscal que se le exige, tendrá siempre derecho a señalar bienes susceptibles de embargo para que la autoridad fiscal mediante su enajenación o intervención recupere el monto total del crédito fiscal que se le exige y de no hacer uso de ese derecho el ejecutor podrá señalarlos bienes sobre los cuales se deba trabar el embargo.

DECIMA.- Cuando el ejecutor haya trabado el embargo sobre los bienes del deudor fiscal y este a los testigos que se hayan designado se negaran a firmar el acta de

requerimiento de pago y embargo así lo asentara el ejecutor sin que la diligencia pierda nunca validez jurídica.

DECIMAPRIMERA.- En el artículo 155 del código fiscal se consagra el derecho que tiene el contribuyente o persona que atiende la diligencia para señalar bienes para la traba de embargo el cual no tiene aplicación total en su fracción I ya que el deudor jamás señalara dinero para que se trabe el embargo pues este si esta originando que se le cobre mediante el procedimiento administrativo de ejecución es porque no tiene solvencia económica para cubrir ese adeudo o simple y sencillamente se niega a solventarlo.

DECIMASEGUNDA.- Actualmente nuestro Código Fiscal Federal en su fracción I establece que la persona con quien se entienda la diligencia de embargo tendrá derecho a señalar: I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios lo cual como lo hemos dejado establecido en el cuarto capitulo de este trabajo no tiene aplicación en su totalidad por lo cual nosotros proponemos que sea modificada esta fracción quedando de la siguiente manera: I.- metales preciosos y depósitos bancarios.

DECIMA TERCERA.- De modificarse esta fracción I del artículo 155 del Código Fiscal Federal no se violaría las garantías del contribuyente consagradas en nuestra constitución ni sería contrario a lo dispuesto por las leyes fiscales y si ayudaría en mucho a agilizar la diligencia de requerimiento de pago pues no se tendría que llegar a un embargo de dinero innecesario para asegurar el cobro del crédito fiscal que es exigible.

## BIBLIOGRAFIA

BIANCHI BANDINELLI, RANUCCIO. Historia y civilización de los griegos, traducido por PEPA GASULL, tomos L.VII, editorial Icaria, Barcelona España, 1981.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Derecho procesal fiscal, 2ª. Edición, editorial Cárdenas, México, 1975.

BURGOA CHAVERO IGNACIO. Derecho constitucional mexicano, editorial Porrúa, México 1994.

CARDENAS ELIZONDO FRANCISCO. Introducción al estudio del derecho fiscal, 3ª. Edición, editorial Porrúa, México 1999.

CARRASCO IRIARTE HUGO. Derecho fiscal constitucional, 2ª. Edición, editorial IURE, editores México 2003.

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Derecho financiero mexicano, editorial Porrúa, México 2003.

FLORES ZAVALA ERNESTO. elementos de finanzas públicas, 17ª. Edición, Tomo I, editorial Porrúa, México 1976.

GIULANI FONROUGE CARLOS M. Derecho financiero, 4ª. Edición, volumen I, editorial de palma, Buenos Aires 1987.

GUTIERREZ Y GONZALEZ ERNESTO. Derecho administrativo, editorial Porrúa, México 1993.

MARGAIN MANATUTOU EMILIO. Introducción al estudio del derecho, 8ª. Edición, editado por U.A.S.P., México 1985.

MARTINEZ MORALES RAFAEL I. Derecho administrativo, 2ª. Edición, Oxford University Press, Harla México S.A de C.V. México 1999.

OURLIAC PAUL. Historia del derecho, traducida por ARTURO FERNÁNDEZ AGUIRRE, Tomo I y Tomo II, editorial José M. Cajica Jr., Puebla, Puebla, México 1952.

PUGLIESE MARIO, Instituciones de derecho financiero, 2ª. Edición, Editorial Porrúa, México 1976.

RODRÍGUEZ LOBATO RAUL. Derecho fiscal, 2ª. Edición, editorial Oxford México 2003.

SAINZ DE BAJANDA FERNANDO, Hacienda y derecho. Editorial instituto de estudios políticos, Madrid España 1962.

SAINZ DE BAJANDA FERNANDO, Sistemas de derecho financiero, volumen I, Editorial facultad de derecho de la universidad Complutense, Madrid España 1977.

SERRA ROJAS ANDRES, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México 1995.

TENA RAMÍREZ FELIPE. Derecho constitucional mexicano, 34ª. Edición, Editorial Porrúa, México 2001.

VILLEGAS HECTOR B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 5ª. Edición, editorial de Palma, Buenos Aires 1993.

LARA SAENZ LEONCIO, Proceso de investigación jurídica, 5ª. Edición, Editorial Porrúa, México 2000.

ESCAMILLA GONZALEZ GLORIA. Manual de metodología y técnica bibliográfica. 3ª. Edición aum., 2ª. Reimpresión, México UNAM, instituto de investigaciones bibliográficas.

ESCALANTE BEATRIZ. Curso de redacción para escritores y periodistas. 4ª. Edición, Editorial Porrúa, México 2000.

#### LEGISLACIONES

Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal De La Federación

Ley Del Impuesto Al Valor Agregado

Ley Del Impuesto Sobre La Renta

Reglamento Del Servicio De Administración Tributaria

Reglamento Interno De La Secretaria De Hacienda Y Crédito Público

Ley Orgánica De La Administración Pública Federal