

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE QUERÉTARO



**ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LA FACULTAD
ECONÓMICO-COACTIVA Y DEL COBRO DE CRÉDITOS
FISCALES**

TESIS

**QUE COMO PARTE DE LOS REQUISITOS PARA
OBTENER EL TÍTULO DE LICENCIADO EN**

DERECHO

PRESENTA

MARÍA ELENA SIERRA DÍAZ

DIRIGIDA POR

**LIC. HUMBERTO PALACIOS ALCOCER
DIRECTOR TEMÁTICO**

**LIC. JOEL GUERRERO GONZÁLEZ
DIRECTOR METODOLÓGICO**

**CENTRO UNIVERSITARIO
QUERÉTARO, QRO., MÉXICO
2000**

No. Adq. H63367

No. Título IS

Clas. D344.3

5572a

El hombre pasa por la vida sin saber cual es el verdadero motivo de su existencia. Vive sumergido en un mundo irreal, siguiendo falsas ilusiones, totalmente dormido y sin posibilidad de que esto pueda cambiar, a menos que algo suceda en él y pueda así darse cuenta de su estado para poder despertar del sueño en el que vive. A partir de este momento iniciará su lucha, a veces desesperada, por buscar respuestas a las eternas preguntas: leerá libros, escuchará a muchas personas, aparecerán muchas coincidencias, pero sólo si su corazón es verdaderamente sincero, en el lugar y el momento menos pensados aparecerá la "posibilidad", de ponerse en contacto con un Verdadero Camino que lo llevará a la Verdad.

Juan Sgolastra

Dedicatorias

A Dios y a mi maestro: por todo.

A mis padres:

Francisco Javier Sierra Rosales por su apoyo y amor ilimitados y la fe ciega que siempre ha tenido en mí.

+ Teresa Díaz Naranjo por su amor, su presencia.....

A mis hermanos:

Lety: porque ¡todos somos abogados!

Alis y Marcos: porque gracias a sus conocimientos me animé con esta tesis.

July: porque tu tenacidad me enseñó como hacer este trabajo.

Javo: por estar en todo conmigo.

los quiero...

Mis sobrinos:

Dany y Marcos: porque han hecho florecer en mí la dulzura.

A Francisco Ramos:
Por su amor, su amistad incondicional y porque sabe cuánto lo amo.
A la pequeña Michelle.

A mis amigos:
César, Horacio y Vero, porque lo logramos.
Mis amigos de Life Quality Project Querétaro por su amistad incondicional.
Elías, Rox, Karla, Gaby, Román, Santiago, Marcos, Emily, Xcarét, Paulina, Lulú,
Belén, Laura, Gelita, Elenita, Ericka, Carmenchu, y todos los que me faltan que en
este espacio no caben pero en mi corazón sí.
A Oscar Guerra Becerra por las experiencias que compartimos.

A Ana María, por todo lo que me soportó en la biblioteca.

A mis maestros:
Porque de todos he aprendido algo.

A mis asesores:
Lic. Humberto Palacios Alcocer por la idea y por su tiempo.
Lic. Joel Guerrero González por su rectitud y perfeccionismo.

Con mucho cariño a:
Lic. Gonzalo Martínez García por creer en mi.
Lic. Aarón Salazar del Carmen por su amistad y ejemplo.
Lic. Mario Espinosa Caballero por su enseñanza.
Lic. Francisco Javier Cisnel por cuidarme tanto.

**A mi:
porque... ¡cómo me costó!**

AGRADECIMIENTOS

A mis sinodales:

Lic. Humberto Palacios Alcocer

Lic. Gonzalo Martínez

Lic. José Aarón Salazar

Mtro. Gerardo Ribeiro Toral

Mtro. Mario Espinosa Caballero

A la Universidad Autónoma de Querétaro y a la Facultad de Derecho por todo lo que me dieron.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	3

CAPÍTULO PRIMERO ANTECEDENTES

1.1. La actividad financiera del Estado	6
1.2. El derecho financiero, fiscal y tributario	7
1.3. Leyes fiscales en el derecho mexicano.....	12
1.4. Los ingresos tributarios y no tributarios del Estado	13
1.4.1. Ingresos Tributarios o contribuciones.....	15
1.5. La obligación fiscal	18
1.5.1. Nacimiento de la obligación	21
1.6. Justificación, naturaleza y conformación del crédito fiscal como ingreso tributario.....	23
1.7. Potestad tributaria	27
1.8. Competencia tributaria	27
1.9. Órganos encargados del poder tributario del Estado.....	28

CAPÍTULO SEGUNDO ASPECTO FISCAL CONTRIBUTIVO EN LA CONSTITUCIÓN

2.1. Obligación de los mexicanos a contribuir, artículo 31 fracción IV....	34
2.2. Contribuir conforme al principio de legalidad	37
2.3. Obligación constitucional de vincular el ingreso al gasto público.....	40
2.4. Análisis de los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.....	46

CAPÍTULO TERCERO ATIPICIDAD DE LA FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL.

3.1. Definición de la facultad económico-coactiva.....	57
3.2. Antecedentes	59
3.3. Estudio de Vallarta sobre la naturaleza de la facultad económico-coactiva	62
3.4. Naturaleza de la facultad económico-coactiva	68
3.5. Inconstitucionalidad de la facultad económico-coactiva.....	73

**CAPÍTULO CUARTO
ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL CRÉDITO FISCAL Y SUS
ACCESORIOS**

	Pág.
4.1. Reseña	83
4.2. El recargo y la actualización del crédito fiscal	84
4.3. La multa y la potestad sancionadora de la Administración Pública...	89
4.4. Honorarios por notificación de créditos fiscales y gastos de ejecución.....	97
 CONCLUSIONES	 102
BIBLIOGRAFÍA	109

INTRODUCCIÓN

Esta investigación surge de la inquietud de poder colaborar en la llamada Reforma Fiscal Integral, imperante en nuestro país.

Esta reforma es vasta y debe de ser paulatina. El presente trabajo hará frente a las leyes que facultan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a realizar actos de determinación y cobro de créditos fiscales, justificados en el interés público, sin respetar las garantías que el Estado marca para el ciudadano, y que desgraciadamente, y sin poder separar nuestros problemas jurídicos de los sociales, dicha Secretaría, se ha vuelto un organismo público extralimitado en sus funciones, de tal fuerza y tal coacción que resta al ciudadano credibilidad en los órganos gubernativos y en el sistema de justicia, y sumados a la inquietud que me causa esta materia al ver la incongruencia que algunos preceptos jurídicos tienen frente a la Constitución y los casos prácticos que he tenido que afrontar, tanto en mi hogar, como en mi escasa práctica profesional, en defensa de mis derechos como ciudadana y contribuyente, buscaré dar una solución justa y práctica, donde ni el Estado (en ejercicio de sus funciones) ni el particular se vean desfavorecidos y respetando siempre el Interés público.

Atendiendo a lo anterior y, en el entendido de que el derecho debe de estar conforme con la realidad social y su entorno, se pretende dar una aventurada propuesta de reforma en materia de justicia fiscal en lo que se refiere al procedimiento administrativo de ejecución y los accesorios del crédito fiscal

como son los recargos, la actualización, las multas, los gastos de ejecución y los honorarios por notificación de crédito fiscal.

Por lo tanto, emitimos la siguiente hipótesis: Es inconstitucional la facultad económico coactiva pues no está prevista en el texto Constitucional;

El cobro de créditos fiscales respecto a sus accesorios no respeta las garantías individuales en materia fiscal.

Para el presente trabajo, utilizaremos el método del Positivismo, y el método dialéctico, así como técnicas meramente documentales basadas en el derecho positivo mexicano, la jurisprudencia y la doctrina.

Tendremos que determinar cuál es la naturaleza doctrinaria del crédito fiscal y los antecedentes que dejen claramente establecido el marco teórico que da fundamento al presente trabajo, además de definir como se conforma la obligación y el crédito fiscal, los poderes de Estado que tienen facultades en materia fiscal y su fundamento legal.

Hablaré también de justicia fiscal, estableceremos los conceptos de justicia, legalidad, equidad y proporcionalidad en nuestro derecho mexicano y el derecho fiscal a fin de dar sustento a este trabajo en virtud de que nuestro derecho mexicano atiende siempre a la supremacía constitucional.

La facultad económico-coactiva tan cuestionada en nuestro derecho, será analizada, demostrando que, tanto las leyes secundarias que la contemplan como su defensa doctrinal está fuera del marco Constitucional por lo que resulta necesario proponer una reforma para su incorporación en el texto Constitucional.

Se cuestionará la composición y cobro de una liquidación fiscal respecto a las llamadas contribuciones accesorias, que son los recargos, la actualización, la multa, los gastos de ejecución y los honorarios por notificación de crédito fiscal, analizando la naturaleza de cada uno de éstos. Posteriormente daremos las propuestas para la reforma Constitucional y la reforma al Código Fiscal de la Federación en lo relativo al cobro de contribuciones accesorias de una contribución principal.

CAPÍTULO PRIMERO

Antecedentes

1.1. Actividad financiera del Estado.

En nuestro lenguaje jurídico, la noción de Estado tiene dos connotaciones, el Estado como ente jurídico político con los elementos de población, territorio, orden jurídico y soberanía, y por otra parte, el Estado como el órgano de gobierno encargado de vigilar el orden jurídico de un país y proveer el bienestar social.

Así que, cuando hablamos de "Actividades del Estado", nos referimos a diferentes actos que efectúa el órgano de gobierno de una sociedad o de un país para obtener sus fines.

Según Giannini, el Estado cumple la actividad financiera "para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas y se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, sino que, cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades"¹

Joaquín B. Ortega, la define como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos

¹ GIANNINI, A. E, *Instituciones de Derecho Tributario*, Citado por Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed, Porrúa, México, 1999, p. 5

destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"²

Ahora bien, definida la actividad financiera del Estado debemos ahora concentrarnos en los momentos en que se desarrolla la misma, y que son:

- a) Obtención de ingresos,
- b) Administración del patrimonio y explotación de los recursos,
- c) Gasto o egreso para el sostenimiento de las funciones públicas, y para la satisfacción de los servicios públicos a cargo del Estado.

Esta actividad en nuestro sistema jurídico es ejercida por el Poder Ejecutivo en sus tres momentos y controlada por el Poder Legislativo como más adelante lo veremos.

1. 2. El derecho financiero, fiscal y tributario.

La actividad financiera que realiza el Estado, como el resto de la actividad administrativa, se encuentra sometida al derecho positivo.

Así, Giannini precisa que "la actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el Derecho Objetivo"³

Si bien es cierto que las finanzas públicas tienen un contenido económico, esto no implica que no tengan el político que se encarga del manejo de esos recursos para la determinación de las prioridades y formas para la

², ORTEGA, Joaquín B., *Apuntes de Derecho Fiscal* citado por Sergio Francisco de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 18ª ed, Porrúa, México, 1999, p.5

³ GIANNINI, A. E., *Instituciones de Derecho Tributario, o Mexicano*, op. cit., p 7

satisfacción de las necesidades, y tiene, también un instrumento para la aplicación de los recursos a través de la emisión de normas que regulan la actuación del sujeto, por lo que, de esta se derivan disciplinas como la economía financiera; política financiera y el derecho financiero.

Sergio Francisco de la Garza, define el derecho financiero, "como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: En el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recurso, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."⁴

Por el carácter tripartita del derecho financiero, este se subdivide en derecho fiscal, derecho patrimonial y derecho presupuestario. Referidos el primero a los ingresos, el segundo a la administración y el tercero a la erogación o gasto público.

Reduciremos este estudio al relativo a ingresos del Estado. El Tribunal Fiscal de la Federación en su tesis jurisprudencial del 16 de noviembre de 1937 señaló **"debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del Erario, a toda prestación pecuniaria a favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún**

⁴ GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero mexicano*, op.cit., p.17

establecimiento público que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público ya sea entidad federativa u organismo municipal”⁵.

Por ello, cuando hablemos de la obtención de recursos por cualquier medio para el Estado, hablaremos de **derecho fiscal**. El contenido del derecho fiscal ha sido confundido en forma extrema. Algunos tratadistas lo han confundido con el derecho financiero y sobre todo con el tributario. Sin embargo, todos han coincidido que el derecho fiscal regula las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos; a lo que concluyo que el derecho fiscal se refiere a todo tipo de ingresos del Estado.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación⁶, ha tratado de restringir más el concepto estableciendo que por materia fiscal, debe entenderse todo lo relativo a los impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan impuestos.

El Primer Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer circuito⁷ ha sostenido que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las

⁵ Tesis Sustentada por el pleno del TFF durante los años 1937-1948. citada por Sergio Francisco de la Garza, op.cit., p. 18

⁶ SJF, VII época, vol 69, 3ª parte, p.51, AD 3683/73.- Petróleos Mexicanos, 6-9-74. Precedentes: VI época, vol. XI. 3ª. parte p. 37, Apéndice de Jurisprudencia 1917-65, tesis 158, 3ª parte, p. 196, informe 1961, p. 84 y SJF, VI época, vol, XLVI, 3ª parte, p. 68.

⁷ SJF, VII época, vol. 69 3ª parte p.57, AD 3683-73, Petroleos Mexicanos, 6-IX-74.

sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las normas tributarias.

Sin embargo, al igual que todos los autores consultados considero que la definición primeramente citada del Tribunal Fiscal de la Federación es la correcta y no se debe restringir.

El **derecho tributario** es aún más resumido que los anteriores, ya que, va enfocado exclusivamente a los ingresos que obtiene el Estado, fundado en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas.

Es aquí, donde, si aceptamos los criterios que la Suprema Corte emite sobre materia fiscal pero que sólo son aplicables al derecho tributario.

Adolfo Atchavahian, citado por Luis Humberto Delgadillo, nos dice que el derecho tributario "es aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, por un ente recaudador de los tributos establecidos".⁸

Esta connotación de "tributario" ha causado gran revuelo entre los tratadistas ya que manifiestan que existe una contradicción cuando se habla de contribuciones y tributo, ya que el tributo en la antigüedad se pagaba para el emperador o rey de manera forzosa y tiene el sentido de obsequio, veneración, respeto, admiración, etc., desde sus orígenes la obligación de

⁸ ATCHAVAHIAN, Adolfo, *Lo Contencioso tributario en América*, citado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, *Principios de derecho tributario, s/e*, Pac, México, 1985, p. 18

tributar fue producto de la dominación, es decir, de la imposición, del dominador sobre el dominado.

Con el tiempo este concepto ha cambiado de sentido y por historia, se sigue denominando tributo a la obligación de los gobernados de aportar parte de sus bienes al Estado para el sustento del mismo y para el gasto público, que se traduce en un beneficio para la colectividad.

En realidad, se ha suscitado una confusión y una discusión en relación a lo que se debe entender por derecho tributario, si es sólo referido a impuestos o a todas las contribuciones, si debiera llamarse propiamente derecho contributivo o contributario. Aún así, los tratadistas consultados para este trabajo siempre efectúan un salto entre derecho fiscal y derecho tributario ya que todos coinciden en que este es una carga, un gravamen, una imposición, una obligación unilateral de gravar el patrimonio por parte del Estado, sin mencionar nunca una clasificación intermedia referida a las contribuciones. Así mismo, si todas las contribuciones que establece la ley son obligatorias, y hemos definido al tributo como el ingreso que obtiene el Estado fundado en su poder de imperio; la contribución y el tributo, coinciden en sus elementos y se ha llegado a la conclusión de que, tributo y contribución tienen el mismo sentido para nuestro derecho mexicano. Cabe mencionar que para esta tesis utilizaré indistintamente el concepto tributo y contribución.

1.3. Leyes fiscales en el Derecho Mexicano:

Dentro de nuestro derecho positivo encontramos las leyes que rigen la forma de obtener los ingresos del Estado en cualquiera de sus modalidades. Por excelencia, la ley que marca los ingresos que obtendrá el Estado anualmente es la Ley de Ingresos de la Federación, que resume las diferentes vías por las que el Estado obtiene los ingresos para cumplir con sus obligaciones y atribuciones; dentro de estas, se encuentran las contribuciones referidas a impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora; los productos, los aprovechamientos, los derivados de financiamientos, entre otros.

Cada rubro antes mencionado, cuenta con una normativa específica que determina las condiciones para obtener dichos ingresos, pero, por su amplitud resultaría difícil citar todas en este trabajo, además, de no ser tema del mismo ya que sólo hablo de una facultad estatal y de una forma de ingreso en específico contenido en el Código Fiscal de la Federación y la inconstitucionalidad de los mismos como más adelante veremos.

El Código Fiscal de la Federación, es por excelencia una compilación de normas relativas al derecho tributario formal y adjetivo, es decir que norma los procedimientos y formas en que el contribuyente y la autoridad, pueden actuar en el ámbito fiscal. Además, es una ley supletoria de las leyes específicas de cada tributo.

1.4. Los Ingresos Tributarios y no tributarios del Estado

Como ya mencionamos, es claro que, para que exista el orden jurídico del Estado se requiere de un órgano emanado del ente soberano encargado de asegurar el bienestar social, y es aquí, donde surge el órgano burocrático o gobierno que para poder subsistir requiere de un sistema de ingresos.

Cabe mencionar para entender mejor el presente trabajo, que el Estado puede entablar relaciones diferentes, lo que le permite ser una entidad dual, la cual se traduce en Estado como autoridad cuando se relaciona de supra a subordinación o supraordinación, ó el Estado como una persona moral con personalidad, capacidad y patrimonio propio, cuando su relación es de coordinación, es decir, como un gobernado y no como un gobernante.

Nos enfocamos ahora, al primer momento de la actividad financiera del Estado, la cual se trata de los ingresos del Estado que conforman la Hacienda Pública y que pueden ser de diferentes formas. La doctrina los ha denominado ingresos tributarios y no tributarios, los primeros, son los que se obtienen por relaciones de supra a subordinación entre el Estado y los mismos particulares cuando el Estado actúa con su imperio de autoridad en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 31 fr. IV, de la Constitución y los ingresos no tributarios o patrimoniales, se derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los que obtiene el Estado del financiamiento por diferentes vías que se convierten en deuda pública.

Dentro de los ingresos patrimoniales o no tributarios, quedan comprendidos todos aquellos ingresos que percibe el Estado como contraprestaciones por

los servicios que preste en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado denominados por el Código Fiscal como productos; así también, son ingresos patrimoniales no tributarios los que obtienen los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal y finalmente deben considerarse en este rubro los aprovechamientos.

Luis Humberto Delgadillo, nos dice que estos "pueden ser identificados como aquellos que obtiene el Estado por la administración de su riqueza o manejo de su propio patrimonio".⁹

También, dentro de los ingresos no tributarios o patrimoniales encontramos los empréstitos ya que, como cualquier unidad económica, el sector público puede obtener fondos a través de su participación en los mercados de dinero y capital, los cuales, se materializan a través de contratos de crédito o de la emisión de bonos con los que el Estado se compromete al pago periódico de intereses y a la devolución del principal.

Ahora bien, todos estos ingresos están regulados por la Ley de Ingresos de la Federación, emitida anualmente por el Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74 fracción IV de la Constitución, y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del Artículo 73 y que analizaremos posteriormente.

⁹ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, s/e, Pac, México, 1985, p.28

1.4.1. Ingresos Tributarios o Contribuciones

El artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece que "Son obligaciones de los Mexicanos: IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Para poder dar una definición de la contribución, tomaremos el análisis del autor Luis Humberto Delgadillo¹⁰ al decir que se desprenden las siguientes características:

- a) Es de naturaleza netamente personal;
- b) Se trata de una aportación pecuniaria;
- c) Su fin o su producto debe estrictamente ser destinado a cubrir los gastos públicos de los entes federal, estatal o municipal;
- d) La aportación debe ser proporcional y equitativa;
- e) Sólo por disposición legal puede establecerse esta obligación.

Para Sergio Francisco de la Garza, los tributos o contribuciones "son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".¹¹

Ahora bien, el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad

¹⁰ DELGADILLO, Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p.49

¹¹ GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, *op. cit.*, p.320

social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

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

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

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

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

Mucho se habla respecto a la distinción entre tributo y contribución; nuestra Constitución habla de contribuciones y no de tributos ya que el contenido histórico del tributo significaba dominación del fuerte al débil, imposición, obsequio, veneración, servilismo.

Respecto a su definición etimológica, Tributo proviene del latín *tributum* que significa *carga continua* en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez de las llamadas "cargas públicas".

Así, con el tiempo y gracias a los estados liberales se empezó a hablar de contribución que proviene del latín *contribuere*, que significa dar, ya sea coercitivamente o voluntariamente, y actualmente sus sinónimos son: colaborar, cooperar, participar, concurrir, sufragar. Sin embargo, el impuesto, que está contemplado como una contribución, proviene del latín *impositus*, y que significa tributo o carga. Así pues, actualmente el tributo se considera un sinónimo de contribución. Existe un consenso general por parte de los autores al hablar de contribución o tributo como sinónimos, incluso, como ya

lo mencionamos se habla de derecho tributario y no de derecho contributivo o contributivo.

En el presente trabajo, y en virtud de la costumbre jurídica que impera, hablaremos de tributo y contribución como sinónimo.

1.5. La obligación fiscal

El concepto de obligación fiscal no difiere sustancialmente del concepto general de obligación jurídica, ya que las instituciones fundamentales que forman el derecho fiscal no son tan diferentes a las de la ciencia jurídica en general. Según Doricela Mabarak Ceredo, "la obligación fiscal es una relación jurídica que emana necesariamente de normas de derecho público, ya que, tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de esa naturaleza."¹²

En efecto, en todo lo referente a los sujetos, a la prestación, al vínculo jurídico o a cualquier otro de los requisitos, tanto sustanciales como de otra índole, son normas de derecho público las que se encargan de regular la correspondiente relación.

En el derecho privado las obligaciones de los sujetos pasivos pueden tener su origen en la declaración unilateral de voluntad de las personas, en la gestión de negocios, en el enriquecimiento ilegítimo, en el riesgo profesional, en la comisión de un acto ilícito o en un contrato.

¹² MABARAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, Mc Graw Hill, México, 1996, p. 25

de una parte de su riqueza generada, para dotar al Estado de los fondos y recursos económicos necesarios para la satisfacción de todas las necesidades de carácter colectivo, sin cuya atención ninguna sociedad podría subsistir. Estas aportaciones históricamente se han denominado tributos y actualmente contribuciones.

Justificación Económica

En relación con la justificación económica de la existencia de las contribuciones, se tiene que dentro de las múltiples y variadas funciones del Estado, algunas son demasiado complejas pero indispensables para la consecución de sus fines. El Estado no sólo está orientado al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos más trascendentes; también dirige su actividad diaria hacia grandes objetivos y metas, sociales, y económicas. La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, las erogaciones que realiza, la administración y gestión de los recursos patrimoniales son varias de las tareas más importantes del Estado, las cuales constituyen precisamente la actividad financiera.

Justificación Doctrinaria

Las teorías de carácter doctrinario que se han elaborado para justificar el derecho del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones, son las siguientes :

1. La Ley, por sí misma sin conexión con ningún hecho jurídico (meramente legales);
2. La ley unida a la realización de un hecho generador previsto por ella (ex lege); y
3. La voluntad del sujeto (voluntarias).

En nuestro derecho como ya mencionamos, se consideran contribuciones los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, y las contribuciones de mejora. En cada caso, ¿cuándo nace o se causa la obligación?

En el Código Fiscal de 1938, en su artículo 31 disponía "el crédito fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el fisco federal".

En base al artículo 6º del actual Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Sergio Francisco de la Garza¹³, para esta materia maneja los siguientes criterios con los que yo coincido:

¹³ GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, op.cit. p. 550

- a) **Impuestos:** Estos nacen en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley;
- b) **Derechos:** Se causa en el momento en que se presta el servicio administrativo, que viene a ser la situación que el Código Fiscal señala como hecho generador del crédito fiscal;
- c) **Las contribuciones especiales o de mejora:** Su nacimiento radica en la resolución de la autoridad competente que ordena la realización de la obra, si así se dispone, y en otros casos, cuando se ponen en servicio.
- d) **Las Aportaciones de Seguridad social:** Considero que al igual que los impuestos se causan cuando se realiza el hecho jurídico previsto en la ley.

1.6. Justificación, naturaleza y conformación del crédito fiscal como ingreso tributario.

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, nos define que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Siguiendo nuestra definición sobre derecho fiscal, considero que la ley es clara al definir el crédito fiscal que se refiere a cualquier ingreso que tenga

derecho a percibir el Estado, para este estudio analizaremos al crédito fiscal que tiene su origen en las contribuciones.

Entonces, si bien es cierto que el Estado tiene el derecho de recibir contribuciones y esto se resume en un crédito fiscal, también es cierto que como nos dice el artículo sexto del Código Fiscal, las contribuciones son autodeterminables, y se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación; dicho artículo también contiene las reglas generales en relación con el pago de las mismas.

Debemos saber que existe crédito fiscal desde el momento en que se realiza la situación jurídica o de hecho, es decir, desde que se causa la contribución; sin embargo, para que esta pueda ser exigible por el Estado debe ser determinado en cantidad líquida con los accesorios que puedan surgir en base a los artículos 17-A, 20 y 21 del mismo Código.

De lo anterior, podemos deducir lo siguiente: sí el artículo 6º del Código Fiscal establece que las contribuciones son autodeterminables, y el contribuyente no cumple con su obligación en tiempo, las contribuciones y los accesorios omitidas por el contribuyente, puede determinarlos la autoridad en base a la ley en cuanto a las facultades de comprobación que le otorgan los artículos 42 y 49 relativos a las visitas domiciliarias, y 48, 51 y 55 en otros casos, y hasta el momento que se determine dicho crédito es exigible. O bien, si el particular cumple con su obligación de manera voluntaria pero fuera del tiempo establecido en la ley, la autoridad, en base a esta determinación de la contribución o crédito principal podrá determinar los

accesorios que correspondan por la omisión en tiempo y hacer exigible el crédito fiscal en cuanto al artículo 21 del Código Fiscal, que expresa: "Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno".

Ceñidos al tema, el artículo 20 del Código, establece que "las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. ...En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios, se aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y se publicará en el Diario oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda..." es decir, que establece la forma de pago y causación de las contribuciones y sus accesorios, dentro del cual se expresa la existencia de una prelación de créditos fiscales aplicados al más antiguo pero antes de este, a los accesorios de la contribución y por último al monto principal. Cito el texto del artículo:

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

- I. Gastos de Ejecución
- II. Actualización

III. Recargos

IV. Multas

La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.¹⁴

Por lo anterior, y por el texto del artículo 2 del Código Fiscal, en el párrafo sexto, al expresar que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21, de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas, se entiende que dichos accesorios son contribuciones y se causan cuando sea exigible el crédito fiscal y conforme a los lineamientos de ley que ya comentamos. Esto, no quiere decir que, cuando hablemos de contribuciones respecto al Código, nos estaremos refiriendo a la suerte o contribución principal y sus accesorios ya que, nuevamente expreso, estos últimos sólo se causan conforme a las normas ya mencionadas.

Entonces, existe un momento de causación diferente en el caso de los accesorios de las contribuciones y aunque participan de su misma naturaleza no se causan en el momento en que se causa la primera obligación u obligación principal, sino, posteriormente hasta que este sea exigible cuando el particular no cubrió en tiempo con dicha contribución.

¹⁴ Relativo al pago con cheque, que sea presentado en tiempo y no sea pagado dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor este.

1.7. Potestad Tributaria:

El poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido. Acorde con la idea anterior, nuestra Constitución Política, en sus artículos 39, 40 y 41, reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo, en quienes reside el poder superior del Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial. El poder tributario por tanto, fue plasmado en la Constitución, de donde se desprende la potestad tributaria, referida a un poder que será ejercido discrecionalmente por los órganos del Estado, dentro de los límites que la norma suprema establece. Ese poder culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan en sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo a su competencia tributaria.

1.8. Competencia tributaria:

Como menciona Luís Humberto Delgadillo, esta se refiere "al poder jurídico general y abstracto, para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado, y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido."¹⁵

¹⁵ DELGADILLO Gutiérrez, Luís Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, op. cit, p. 36

A esto se suma la definición que Francisco Cárdenas Elizondo refiere de competencia como "el conjunto de atribuciones que pueden desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones y en general, del cumplimiento de obligaciones fiscales, atribuciones o facultades que necesariamente deberán estar asignadas conforme a los medios autorizados por la ley."¹⁶

La competencia tributaria en nuestro país está distribuida entre la Federación y los Estados. Problema que se resuelve de acuerdo al texto Constitucional en el artículo 124, que establece "las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

Por tanto, cuando hablamos de Potestad Tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que deriva de la propia soberanía del Estado, en tanto que, cuando mencionamos la Competencia Tributaria, nos estamos refiriendo a facultades que el derecho ha otorgado a los órganos del Estado.

1.9. Órganos encargados del poder tributario del Estado:

Para nuestro estudio desglosaremos los órganos y momentos en que se desenvuelve el poder tributario en materia federal:

¹⁶ CARDENAS Elizondo Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, s/e, Pomúa, México, 1992, p. 316

Poder Legislativo Federal: Facultad que le compete de acuerdo al artículo 73 fr. VII, XXIX y XXX Constitucional que establecen:

Artículo 73.- El congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

XXIX. Para establecer contribuciones:

1º. Sobre comercio exterior

2º... Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5º. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica
- b) Producción y consumo de tabacos labrados
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerillos y fósforos
- e) Aguamiel y productos de su fermentación
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los

Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

XXX. Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Poder Judicial Federal: En igual forma, los órganos jurisdiccionales ejercerán sus funciones de acuerdo con su competencia para dirimir las controversias que en materia tributaria sean sometidas a su conocimiento.

Poder Ejecutivo Federal: Si bien es cierto que el Poder Legislativo es quien interviene dentro de la potestad tributaria como el creador de la norma, al concretarse en la actividad o situación de los particulares, quedarán sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual, la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

El Poder Ejecutivo unipersonal de nuestro sistema, ejerce estas facultades de acuerdo al artículo 89 fracción primera que establece: "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia".

El artículo 90 Constitucional, establece que "la Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de

las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación".

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal dictada el 29 de diciembre de 1976, en el Título Segundo de la Administración Pública Centralizada, capítulo segundo de la competencia de las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, en el artículo 26, establece "Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las dependencias que en esta describe dentro de las cuales se encuentra la **Secretaría de Hacienda y Crédito Público.**

Del texto de la misma Ley, en el artículo 31, se encuentran contenidas las funciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que referentes a nuestra materia encontramos las siguientes:

A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

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

XII.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación;

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XIV.- Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la

disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

También el Código Fiscal de la Federación en su artículo 4º establece que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

A partir del primero de julio de 1997, entró en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria y que tiene competencia tributaria en los términos de los artículos que ahora cito:

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

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

Artículo 3o. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Volviendo a la Ley de la Administración Pública Federal en el título tercero de la Administración Pública paraestatal, en su capítulo único en el artículo 45, establece: Son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten. Es así como existen en nuestro sistema jurídico los **Organismos Fiscales Autónomos**.

Siendo en términos generales, los órganos encargados de la potestad tributaria en México.

CAPÍTULO SEGUNDO

El aspecto fiscal contributivo en la Constitución

2.1. Obligación de los mexicanos a contribuir, artículo 31 fracción IV.

La existencia del Estado implica la obligación de los gobernados de contribuir para que éste pueda dar cumplimiento a las funciones que se le han encomendado. En cualquiera de las formas que adopte, el Estado no puede prescindir de los recursos económicos provenientes del sector privado, en los términos establecidos en las leyes de ingresos.

El Estado como ya vimos con anterioridad en el capítulo que antecede, puede obtener ingresos de diferentes formas, pero la principal fuente de ingresos se encuentra dentro las contribuciones.

Así también, el Estado moderno dentro de sus elementos contempla el orden jurídico que emana del ente soberano y que tiene su fuente en una norma primaria denominada Constitución.

La Constitución del Estado comprende según Jellinek "las reglas jurídicas que determinan los órganos supremos de éste, su modo de creación, sus relaciones recíprocas su competencia y la posición de cada uno en relación con el poder estatal".¹

José Mauricio Fernández y Cuevas, nos dice que jurídicamente "una Constitución es un conjunto de normas que establecen los órganos del Estado, las relaciones entre ellos, las funciones (o facultamentos) de dichos

¹ JELLINEK, *L'Etat moderne et son droit*, citado por Eduardo García Maynez, *Introducción al Estudio del Derecho*, 41ª ed, Porrúa, México, 1990, p. 108

órganos, los procesos con arreglo a los cuales tales funciones han de llevarse al cabo y, finalmente, los contenidos de las normas que en la realización de sus correspondientes quehaceres normativos han de emitir." ² Y yo agregaría, su contenido dogmático y la vinculación de todo lo anterior con los gobernados.

Por tanto, la Constitución en materia fiscal contiene las formas en que la autoridad estatal puede allegarse de recursos, las normas y condiciones que los gobernados y la autoridad estatal deben atender para el sostenimiento del Estado;

Para hacer este análisis, primero mencionaremos la serie de artículos Constitucionales que contienen alguna norma que a este respecto exista; sin embargo, no es necesario para nuestro estudio hacer un análisis de todas las normas sino, únicamente de las que su contenido se vincula con nuestro tema referido a las contribuciones y específicamente a la facultad económico coactiva y a los accesorios del crédito fiscal. Los artículos son el 28 párrafo primero, el 31 fr. IV, el 73 en sus fracciones VII, XXIX, y el 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Nuevamente, cito el artículo 31 fracción IV Constitucional:

Es obligación de todos los mexicanos: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

² FERNANDEZ y Cuevas, J. Mauricio, *Visitas domiciliarias para efectos fiscales, Aspectos constitucionales, s/e*, Dofiscales, México, 1983, p. 5

De acuerdo a Flores Zavala³, del contenido de esta disposición puede desagregarse de la siguiente forma.

1º Establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos.

2º Reconoce que las entidades que tiene derecho a percibir impuestos son la Federación, el Estado y el Municipio.

3º Que los impuestos se deben establecer por medio de leyes.

4º Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

5º. Que deben ser equitativos y proporcionales.

Debemos señalar entonces como lo hace Refugio de Jesús González:

1. ¿Hasta dónde puede llegar la facultad tributaria del Estado?

2. ¿En dónde se encuentra el fundamento moral y social que justifica la obligación de los gobernados para soportar sobre su patrimonio la carga fiscal?

"La facultad de imponer una contribución tiene en el sistema jurídico mexicano dos limitantes de gran importancia: La primera consiste en que las contribuciones que imponga el Estado deben ser proporcionales y equitativas y la segunda, en que esas contribuciones deben ser las estrictamente necesarias para cubrir los gastos públicos señalados en el *presupuesto de egresos*. En consecuencia, si el Estado, al imponer una contribución, viola los principios de proporcionalidad y equidad, o si rebasa las necesidades de

³ FLORES Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit., p. 271

cubrir los gastos previstos en el presupuesto, estará transgrediendo el límite jurídico que enmarca su derecho para establecer contribuciones." ⁴

2.2. Contribuir conforme al principio de legalidad:

Hemos ya definido la contribución en el capítulo anterior, como podemos analizar en este precepto todo aquel individuo que tenga como nacionalidad la mexicana, tendrá la obligación de contribuir; sin embargo, es necesario señalar que dicha obligación se extiende a los extranjeros, ya que, por el simple hecho de residir en nuestro territorio u obtener ganancias dentro del mismo, conforme a la ley será sujeto a este mandato Constitucional.

A lo largo de este trabajo se ha justificado la necesidad de que los gobernados contribuyan al sostenimiento del Estado, para que este pueda cumplir los fines que tiene encomendados, así queda establecida la premisa de que todos los mexicanos deben contribuir.

Ahora bien, para que pueda ser legal una contribución debe estar contemplada en una ley. No en una norma en general, sino tomando el concepto de ley en el sentido formal de la palabra, por lo que no podrá contemplarse contribución alguna en algún reglamento ó decreto a voluntad del Poder Ejecutivo.

La Constitución es clara cuando en el artículo 73, fracción VII, establece que es facultad del Congreso imponer contribuciones, artículo que comentamos

⁴ FERNANDEZ Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, op. cit., p. 15

en el capítulo anterior. Por lo que, no puede existir confusión respecto a que el Poder Ejecutivo o el Judicial tengan dicha facultad.

Debemos dejar bien claro que esto se refiere exclusivamente a que la obligación de imposición debe estar prevista en una Ley que debe de cumplir con las formalidades que establece la Constitución en los artículos 71 y 72.

En la Constitución, existe una disposición que establece que "el Poder Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía nacional, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida", excepción que como podemos ver sólo se dará en algunos casos y que sigue estando en control del Congreso, al mencionar que tendrá que ser facultado por el mismo para efectuar acciones de esta naturaleza.

Concluimos entonces que cualquier obligación o imposición contributiva que quiera imponerse a un particular debe estar contemplada en una ley formal, y es la misma ley quien debe señalar las formas y mecanismos de cobro.

Es aquí, donde muchos tratadistas han atacado algunas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera, entre otras, tachándolas de

inconstitucionales, ya que, la misma ley otorga facultades a la Secretaría de Hacienda o dejan al arbitrio de un reglamento formalidades que deben estar previstas en ley como lo señala el artículo 31 fracción IV ⁵, es decir, respetar el principio de legalidad. En materia contributiva, la garantía de legalidad significa que todos los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren establecidos por la ley. El hecho generador, las personas obligadas, las bases gravables, las tasas o cuotas, época de pago, a fin de que no haya posibilidad de que las autoridades administrativas puedan hacerlo a su libre decisión.

Por lo que, no basta que la contribución esté determinada en una norma, requiere cumplir con la garantía de legalidad, en nuestro país esta garantía significa que las leyes sean generales, abstractas e impersonales.

Bazdrech, señala que esta garantía consiste en "la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman sus actividades y a las atribuciones que la ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecte a un particular en su persona o en sus derechos." ⁶

Esta garantía de legalidad debe de abarcar y proteger el cumplimiento de las demás garantías Constitucionales, es decir, buscar que todo acto de autoridad y toda ley respete las máximas de igualdad, libertad y acceso a la

⁵ El hacer un estudio exhaustivo de estos casos sería tema de otro trabajo de investigación por lo que sólo lo menciono como referencia para poder explicar el principio de legalidad.

⁶ BAZDRESCH, Luis, *Garantías constitucionales*, 5ª ed, Trillas, México, 1998, p.162

justicia previstas en la Constitución. Por tanto, para que la imposición sea válida tendrá que contemplar la igualdad jurídica, libertad y el acceso a la justicia. Entonces se viola la garantía de legalidad cuando estamos en presencia de leyes impositivas que violentan cualquier precepto Constitucional por pequeño que este sea, por lo que respecto a las demás garantías Constitucionales sólo nos resta decir que las autoridades fiscales deben respetar todas y cada una de estas con rigor.

2.3. Obligación de vincular el ingreso y el gasto público.

La Constitución es clara al determinar que las contribuciones se destinarán al gasto público ya sea de la Federación, Estados, Municipios, Distrito Federal, pero debe de existir una vinculación directa entre la contribución y el gasto.

Esto es, que el particular no está obligado a pagar ningún otra especie de tributo al Estado sino está destinado al gasto público; y es aquí, donde encontramos la obligación de la autoridad de vincular los ingresos obtenidos por las contribuciones de los particulares al gasto público que se encuentra comprendido en el presupuesto de egresos de la Federación para que este sea legal.

Para Gabino Fraga⁷, por gasto público "debe entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando

⁷ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, citado por Sergio Francisco de la Garza, *op.cit.*, p. 141

por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual".

Algunos autores establecen que el gasto público no sólo satisface necesidades de carácter colectivo sino individual poniendo como ejemplo el caso de la indemnización a un particular por actos indebidos de un funcionario, por lo que, podríamos decir que son las erogaciones que efectúa el Estado para cumplir con la satisfacción de los fines colectivos e individuales que le imponga la ley para no interrumpir sus funciones.

Para Roberto Santillán López, en su libro menciona que "el Estado, para realizar las funciones que tiene encomendadas, necesita contar con los recursos suficientes; esto permite definir el gasto público, en forma simplista de la siguiente manera: en una economía monetaria, el gasto público es la cantidad de dinero que el Estado utiliza para el cumplimiento de sus funciones." ⁸

El Estado, a través del gasto, devuelve a la comunidad las cantidades que obtiene de la misma, en forma de bienes y servicios, tales como el alumbrado público, servicio de policía, salubridad, educación, comunicaciones, obras de riego, sueldos y salarios, etcétera. La política y naturaleza del gasto público influye fuertemente en la economía de un país, por lo que su estructuración es de gran importancia y de su examen pueden deducirse los fines del Estado.

⁸ SANTILLAN López, Roberto, *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*, UNAM, México, 1962, p.45

El gasto público puede ser financiado a través de cuatro canales principales. Como mencionamos anteriormente el más usual es a través de la imposición fiscal, el segundo corresponde al endeudamiento interno, el tercero al endeudamiento externo y el cuarto a la emisión primaria de circulante.

La actividad financiera del Estado debe estar enmarcada por la planeación del desarrollo, tanto a través del presupuesto, como de los planes y programas nacionales, sectoriales y regionales, debiendo existir entre éstos la adecuada coordinación y jerarquización.

Como señala Leopoldo Solís : “La conveniencia de aplicar los métodos de la planeación se ha hecho evidente sobre todo en economías donde la existencia de recursos productivos desocupados reclama su aprovechamiento eficaz y sostenido.” Añade que : “para mantener una economía en uso pleno de su capacidad productiva, la política económica dispone del ordenamiento sistemático de medios y fines, como un instrumento valioso que suministra y asegura un plan formal de desarrollo económico.”⁹

Agrega el mismo autor que “dentro del panorama global de una política del desarrollo, las herramientas de la planeación permiten conformar un modelo económico determinado. Ese modelo, continúa Solís, sienta las bases para políticas concretas y propicia medidas que difícilmente serían alcanzables en ausencia de acciones deliberadas, sistemáticas, conjuntas, congruentes y

⁹ SOLIS, Leopoldo, *Perspectivas de la planeación, Presencia del Banco de México*, citado por Gerardo Gil Valdivia, *Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público*, s/e, Pomúa, México, 1989, p. 9

armónicas. La planeación es un acto de racionalidad y congruencia del Estado contemporáneo y sus características están directamente vinculadas al funcionamiento de la política económica en su totalidad.¹⁰

En la sociedad contemporánea la planeación es un proceso que va más allá de los aspectos económicos de la actividad gubernamental. Como señala Karl Mannheim¹¹ "la planeación económica sólo será efectiva si las otras fases de la sociedad moderna está coordinadas en forma adecuada con la economía."

La planeación del desarrollo, entendida como la planeación democrática, va más allá. La planeación es un instrumento para la construcción de un sistema social complejo, a través de un esquema de planeación para la libertad y la justicia social, sujeta a control democrático.

La aparición del presupuesto estatal data del siglo XVIII, y su generalización en las diversas economías estatales del siglo XIX. Las principales razones de esta tardía aparición son tres, de acuerdo con Fritz Neumark :

"La primera es el fraccionamiento y dispersión de los asuntos públicos, característicos de la economía medieval, ya que es imposible una planificación central de la actividad económica del Estado, sin la unificación y el conocimiento de todas las actividades desarrolladas por el gobierno. En segundo término, el sector público tenía poca importancia hasta los siglos

¹⁰ SOLIS, Leopoldo, op. cit., p. 9

¹¹ MANHEIN, Karl, *Libertad, poder y planificación democrática*, citado por Gerardo Gil Valdívila, *Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público*, op. cit., p. 54

XVIII y XIX, cuando el crecimiento de las necesidades colectivas justifica que el Estado aparezca como una unidad fundamental de decisión económica ; por último, debe destacarse que el desarrollo de la democracia decimonónica está directamente vinculada con la institución presupuestaria."¹²

Es importante destacar la reseña histórica que por siglos contribuyó en la conformación del presupuesto.

La participación democrática, a través del órgano legislativo, en la determinación de los ingresos y de los gastos públicos se encuentra entre las instituciones políticas del siglo XIX ; de ahí la responsabilidad parlamentaria en el presupuesto.

Además de instrumento técnico-financiero, el presupuesto es un documento político de importancia fundamental para la democracia, ya que debe determinar con exactitud los límites dentro de los cuales el órgano legislativo concede su mandato al Ejecutivo para la gestión presupuestaria correspondiente. Así, el mandato no es indeterminado, sino que se define precisamente a través del contenido del presupuesto.

Haremos un análisis sobre el estricto apego del gasto público al principio de legalidad:

De acuerdo con el artículo 74 Constitucional, que establece las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, se encuentra la fracción IV, del mismo la de: "Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de

¹² FUENTES Quintana, *Hacienda pública*, citado por Gerardo Gil Valdivia, *op.cit.*, p.11

Egresos de la Federación y del Distrito Federal..."como referimos, la misma fracción añade que se deben discutir primero las contribuciones para cubrir dichos presupuestos de egresos. De esta forma, el Presupuesto de Egresos que contiene la mayor parte del gasto público de la Federación sólo es aprobado por la Cámara de Diputados, sin que participe en ese proceso la Cámara de Senadores.

El artículo 75 Constitucional, determina que la Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, debe señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley. La misma disposición añade que, de omitirse fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiese tenido fijada en el presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

El artículo 126 Constitucional, determina que: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior."

Lo que señala que, no es lícito que la autoridad haga gasto alguno que no esté contemplado dentro de la ley y obviamente dentro del presupuesto de egresos respectivo.

Por último, considero importante señalar lo que la Ley del presupuesto, contabilidad y gasto público define en su artículo 2 sobre el gasto público federal al establecer que comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo ó

de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

I. El Poder Legislativo,

II. El Poder Judicial,

III. La Presidencia de la República,

IV. Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República,

V. El Departamento del Distrito Federal,

VI. Los organismos descentralizados,

VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,

VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Todo lo anterior deja claro que para que una contribución sea conforme al mandato Constitucional debe de destinarse al gasto público y por lo tanto no puede cobrarse contribución que no tenga el fin de ser un gasto de esta naturaleza.

2.4. Proporcionalidad y equidad.

El multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece que al contribuir a los gastos públicos se deberá de hacer de manera "proporcional y equitativa".

En 1965, se formó jurisprudencia de la Corte que estableció claramente que la proporcionalidad y equidad de las contribuciones constituyen una garantía individual aun cuando el precepto se encuentre localizado fuera del capítulo respectivo de la Constitución. Por lo que, sin estos dos elementos, cualquier contribución es inconstitucional y violatoria de garantías individuales.

Desde 1748, Montesquieu señaló que este tipo de acepciones se pueden ubicar en el campo de los tributos, ya que los mismos, pueden ir creciendo, proporcionalmente a la libertad que se goza.”¹³

Años más tarde, en 1776, Adam Smith agregó que, “los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal.”¹⁴

La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano señala en su artículo 13 que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, ella debe ser, repartida por igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”, Al promulgar en 1789 la obligación de pagar tributos en proporción a sus capacidades, se inició el postulado de identificar la igualdad en la justicia tributaria, con base en tres ideas:

a) Contribuir de acuerdo a su capacidad

¹³ MORENO Padilla, Javier, *El principio de igualdad en el derecho tributario, Principios Tributarios Constitucionales*, UNAM, México, 1996, p. 267

¹⁴ SMITH, Adam, *La riqueza de las naciones*, s/e, Aguilar, Madrid, 1956, p. 726

b) Esto significa en proporción a sus facultades (art. 339 de la Constitución de Cádiz de 1812).

c) Estas contribuciones deberán destinarse para sostener los gastos públicos.

Así fue que, a partir de la declaración francesa se fundó la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, con un sentido justo que consiste en establecer esta carga de acuerdo con la capacidad económica del ciudadano, para contribuir las mismas en el sentido adecuado a dicha capacidad, de tal suerte que no es igualdad absoluta sino proporcionalidad.

México redactó un proyecto de Constitución Política el 16 de Julio de 1856 donde se mencionó como obligación de todos los mexicanos la de: “contribuir para los gastos públicos, así como de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.” Este texto, pasó después a formar parte del artículo 31 de la Constitución promulgada el 5 de febrero de 1857 y posteriormente se reiteró en la Fracción IV del art. 31 de la Constitución del 5 de febrero de 1917. A raíz de la primera publicación se inició un largo debate sobre el alcance que deben tener estos dos conceptos de proporcionalidad y equidad.

En relación con los Principios de proporcionalidad y equidad, la Suprema Corte de Justicia de México, tiene sentada un importante jurisprudencia, en la que se expresa en síntesis que: La contribución es un fenómeno histórico del actual Estado Constitucional, quien valiéndose de un acto de soberanía, mediante una ley decreta la existencia de la contribución, con lo que afecta

en mayor o menor medida el patrimonio de las personas, pero para que una contribución sea un acto que no esté sujeto a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, es decir, la contribución no debe nunca acabar o destruir la fuente de imposición fiscal. Además, la carga contributiva, dice la Corte, se debe determinar en relación con el potencial económico del contribuyente, de tal forma que a mayor capacidad, debe corresponder un mayor pago de contribución. Me parece interesante citar la tesis textual de la Suprema Corte:

Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: Apéndice de 1995 Parte : Tomo I, Parte HO, Tesis: 387, Página: 358

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA.

El impuesto requiere ser proporcional y esa proporción, para ser justa, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y poder significarse que si aquel obtiene mayores ingresos, más alto tendrá que ser el impuesto que llegará a satisfacerse, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata, esto es, la ley, fijar esa proporción. Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13). Esta teoría Constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir, a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto Constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las

Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. La antes mencionada Constitución de Apatzingán regula (artículos 36 y 41) todo lo relativo a la situación Constitucional del impuesto en México, cuando decreta que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos". Evidentemente, esta postura Constitucional abandona la vieja teoría de que el impuesto sea un "sacrificio" que deben satisfacer todos por igual. La Primera, de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, arguye en su artículo 3o., fracción II, que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan", principio Constitucional que ha de repetirse en el artículo 14 de las Bases de la Organización Política de la República Mexicana, del 12 de junio de 1843, y en el artículo 4o. del Estatuto Orgánico Provisional expedido por Don Ignacio Comonfort, el 15 de mayo de 1856. Desde hace más de siglo y medio, concretamente, a partir de la aplicación de la Constitución de Cádiz y de la Constitución Mexicana de 1857, es presupuesto Constitucional del derecho tributario en México que el impuesto reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad. El Proyecto de Constitución que la Comisión integrada por Ponciano Arriaga, Mariano Yáñez y León Guzmán, sometió a la consideración del Congreso Constituyente de 1856-1857, estableció, en su artículo 36, que "Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El 26 de agosto de 1856 se aprobó por unanimidad de 79 votos y con la única modificación sugerida por el Diputado Constituyente Espiridión Moreno, a fin de sustituir la expresión "justos intereses de la patria" por la de "intereses de la patria", el artículo 36 del Proyecto de Constitución, que la Comisión de estilo dispuso redactar con dos fracciones y quedó, definitivamente, como artículo 31 de la Constitución de 1857. Este mismo artículo 31 fue reformado, años después mediante Decreto del 10 de junio de 1898, y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II la tercera, para resultar concebido como sigue: "Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". El Proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza, al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857. Al incluirla como la fracción IV del mismo artículo 31 y discurrir que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Múgica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo ninguna modificación a las fracciones III y IV del artículo 31 del Proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constituyente aprobó en su sesión del 19 de

enero de 1917; por 139 votos, esa cláusula Constitucional que se ciñó, en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857, y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto. Esta proporcionalidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31 de la Constitución de 1917, está concorde con sus antecedentes Constitucionales ya examinados y con la doctrina económico-política en que se inspiró la declaración francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8o., 339 y 340). Y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades), como propuso dicha declaración, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz. Estos principios Constitucionales del impuesto en Francia y en México han tenido tal proyección para la teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que "todos son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspira en criterios de progresividad". Estos "criterios de progresividad" son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva es en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Precedentes. Séptima Epoca: Amparo en revisión 2526/56. Bienes Inmuebles Riozaba, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Amparo en revisión 40/57. La Inmobiliaria, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Amparo en revisión 3444/57. Isabel, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Amparo en revisión 6051/57. Inmobiliaria Zafiro, S. A. 27 de octubre de 1969. Cinco votos. Amparo en revisión 668/57. Compañía Inmobiliaria Fare, S. A. 5 de noviembre de 1969.

Debemos entonces definir que se entiende por equidad y proporcionalidad en materia tributaria en el entendido de que ambas se sustentan en un concepto de justicia y que ha sido punto de múltiples críticas por los autores al hablar de que la proporcionalidad y la equidad tienen un idéntico contenido contextual y para ello me permito citar a los siguientes autores:

La palabra proporcionalidad proviene del latín *proportio, proportionis, partis*, que significa *porción, parte, pedazo* y de la preposición *pro*, que significa *delante de, ante, a la vista*.

Neumark, define la proporcionalidad como "el principio de la fijación y distribución de las cargas tributarias según su capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige que las cargas imputables en conjunto al individuo se estructuren de manera tal que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos."¹⁵

Flores Zavala, argumenta: "Ahora bien, encontramos qué similitud existe en esencia entre esta expresión (proporcional y equitativa) y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos, al decir que los súbditos de cada Estado, deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a los ingresos de que gozan... De la observancia o el menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad. De manera que con la expresión proporcional y equitativa sólo se busca la justicia de los impuestos..."¹⁶

¹⁵ CARBALLO Balvanera, Luis, *El principio constitucional de justicia fiscal, Principios Tributarios Constitucionales*, UNAM, México, 1996, p. 176

¹⁶ FLORES Zavala, Emilio, *Finanzas Públicas Mexicanas*, citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit, p.270

Sergio Francisco de la Garza, coincide con la idea de que se trata de una redundancia y que se reduce a un simple principio de justicia fiscal pues los conceptos no pueden ser aplicados en el mismo sentido para impuestos directos e indirectos.¹⁷

A mi juicio, las consideraciones de Margain Manatou son más acertadas al hablar de que se trata de dos conceptos diferentes: "Que un tributo sea equitativo significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea proporcional, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación"¹⁸

Sin embargo, los estudiosos al respecto de la proporcionalidad y equidad aún no llegan a una definición o fórmula general.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado que en realidad se trata de dos garantías diferentes, entendiendo por equidad la igualdad de tratamientos que una ley fiscal otorgue a los contribuyentes respecto de los diversos elementos del impuesto.

En lo que concierne a la proporcionalidad, la Corte ha interpretado que en realidad se trata de una garantía que protege a los individuo al exigir que las contribuciones se establezcan en proporción a la capacidad contributiva, gravando con mayor intensidad a quien tiene una capacidad superior y que,

¹⁷ GARZA, Sergio Francisco de la, op.cit., p. 270

¹⁸ MARGAIN Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 9ª ed., Mc Graw Hill, México, 1989, p. 120

en tanto referida al impuesto sobre la renta, la garantía permite el establecimiento de tarifas progresivas.

Para nuestro estudio, tomaremos la postura de la Suprema Corte y de Margain Manatou al entablar diferencias entre equidad y proporcionalidad ya que aunque respeta que ambos son principios de justicia fiscal tienen diferente connotación.

La proporcionalidad consiste en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cuantitativa superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas.

El principio de equidad, radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación. La equidad implica que se encuentren obligados a sufragar un determinado tributo los que se hallen dentro de una misma situación establecida por la ley y que se encuentren sujetos a esa misma obligación tributaria los que estén en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de igual manera y en forma desigual a los desiguales.

Es de esta manera como podríamos conceptualizar estas garantías de carácter fiscal para poder fundamentar el presente estudio. A continuación cito algunas de las jurisprudencias que lo ratifican.

Instancia: Pleno, Fuente: Apéndice de 1995, Parte : Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 170, Página: 171

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Séptima Epoca: Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Farías Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhaut Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Instancia: Tercera Sala, Fuente: Apéndice de 1995, Parte : Tomo I, Parte SCJN, Tesis: 274, Página: 255

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se

traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Precedentes. Octava Epoca: Amparo en revisión 3098/89. Equipos y Sistemas para la Empresa, S. A. de C. V. 13 de agosto de 1990. Cinco votos. Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S. A. de C. V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 3813/89. María Rocío Blandina Villa Mendoza. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C. V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. NOTA: Tesis 3a./J.4/91, Gaceta número 38, pág. 15; Semanario Judicial de la Federación, tomo VII-Febrero, pág. 60.

Instancia: Pleno Fuente: Apéndice de 1995 Parte : Tomo I, Parte HO Tesis: 385 Página: 357

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades Constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Precedentes. Sexta Epoca: Amparo en revisión 44/58. H. E. Bourchier Sucesores, S. A. 8 de noviembre de 1960. Mayoría de catorce votos. Amparo en revisión 190/57. Fomento Inmobiliario, S. A. 15 de noviembre de 1960. Mayoría de quince votos. Amparo en revisión 3923/58. La Itsmeña, S. A., Compañía de Bienes Inmuebles. 26 de abril de 1961. Mayoría de quince votos. Amparo en revisión 2742/57. Inmuebles Continental, S. A. 2 de mayo de 1961. Mayoría de catorce votos. Amparo en revisión 1909/58. El Refugio, S. A. 20 de febrero de 1962. Mayoría de quince votos.

CAPÍTULO TERCERO

Atipicidad de la facultad económico-coactiva en el marco Constitucional.

3.1. Definición de la facultad económico-coactiva:

Regulada por el Código Fiscal de la Federación como Procedimiento de ejecución se puede definir a grandes rasgos como la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor.

Según José María del Castillo Velasco, "Cuando la autoridad persigue a un deudor de la Hacienda Pública y exige el pago de algo que es debido al erario, generalmente está 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 trance y remate de ellos, sin necesidad de intervención de otra autoridad ninguna y menos de la judicial. Un poder tan importante es en muchos casos peligroso, pero en verdad es también necesario en diversas ocasiones, porque ni la más simple recaudación sería practicable, si en el ejercicio de sus funciones hubiere de estrellarse contra la resistencia de los deudores."¹

¹ CASTILLO Velasco, José María, *Ensayo sobre el Derecho Administrativo Mexicano*, citado por Sergio Francisco de la Garza, op. cit., p. 805

Para Refugio de Jesús Fernández Martínez, “es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales insolutos, y viene a constituir un particularismo o privilegio del crédito fiscal.”²

Establece como base los artículos 14 y 17 Constitucional, y establece que del contenido de estos preceptos se deduce que si al fisco federal, por excepción se le permite o se le dota de un procedimiento especial para el cobro de los créditos fiscales a su favor, sin necesidad de acudir a los Tribunales del orden común, dicho procedimiento obviamente constituye particularismo propio del derecho fiscal y en especial un privilegio del crédito fiscal.

El artículo 17 de la Constitución Federal, establece que “ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho,” que “ toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los Tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta e imparcial”.

Por otra parte, el artículo 14 de la propia Constitución Federal, establece en su parte conducente que “nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, o 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”.

Esta ejecución forzosa contiene tres presupuestos:

² FERNANDEZ Martínez, Refugio de Jesús , *Derecho Fiscal*, op. cit., p. 357

- a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes. Lo que fundamento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando no se trate de productos o cualquier otro derivado de los actos que realice el Estado en sus relaciones de coordinación.
- b) La invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la afectación de su patrimonio en una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.
- c) 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 sustituyen económicamente aquella prestación en dinero.

3.2. Antecedentes:

Para poder conocer la naturaleza de esta facultad o procedimiento de ejecución debemos hacer un estudio sobre los antecedentes de esta figura:

Existe muy poca bibliografía disponible al respecto, cuestión que nos obliga a citar al único autor contemporáneo que hace un estudio pormenorizado de la creación de dicha facultad y los estudios más relevantes del siglo pasado. Me refiero a Alfonso González Rodríguez en su libro "La justicia tributaria en México", por lo que, me permito hacer un resumen de lo expuesto en esta obra respecto a la figura que trato en el presente capítulo.

Al crearse el Tribunal Fiscal de la Federación hubo de considerarse previamente su constitucionalidad. En la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, de 27 de Agosto de 1936, se informa que con ese objeto se examinaron los principios fundamentales en que se apoya la justicia administrativa, y que si bien en el siglo pasado se sustentaba la tesis tradicional de que el cobro de impuestos y demás prestaciones fiscales mediante el ejercicio de la facultad económico-coactiva era Constitucional en tanto las actividades ejecutoras no pretendieran resolver puntos contenciosos, los cuales se reservaban al juicio ante los Tribunales Federales, se había decidido adoptar la nueva jurisprudencia de la Suprema Corte que había sustentado una nueva tesis, fundada en una interpretación del artículo 22 Constitucional, en la parte en que este precepto establece que no se considerará como 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; pero, en esta última hipótesis ya no precisamente por la autoridad judicial, sino por la que conforme a la Ley fuera competente.

Además, según dicha exposición de motivos, la Suprema de Corte, recordando los caracteres del acto administrativo o, mejor, de la decisión ejecutoria, ya había afirmado que el cobro de los impuestos no constituía un derecho incorporado a la capacidad privada del Estado, sino que, debía efectuarse mediante el ejercicio de atribuciones de poder público que se concretarán en mandamientos unilaterales y ejecutivos que no requerían, ni

para su validez ni para su cumplimiento, de la sanción previa de los órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de que los afectados pudieran, posteriormente, iniciar la revisión en la vía jurisdiccional de tales mandamientos.

Así, uno de los fundamentos de la justicia administrativa se apoya en la tesis de la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, sin embargo, no puede decirse que la investigación haya concluido, ni que las opiniones actualmente aceptadas sean definitivas.

En el siglo pasado hubo una marcada oposición al ejercicio de la facultad económico-coactiva, debida, en parte, al régimen republicano que establecía la división de poderes. Y debido, a que la Constitución y el amparo abría el camino al control de legalidad, los litigantes utilizaron y explotaron el texto del artículo 14 de la Constitución de 1857, y objetaron la legalidad del cobro aduciendo que no se había agotado un juicio previo ante los Tribunales ya establecidos, en el que se cumplieran las formalidades esenciales del procedimiento.³

Fue por esto que se encargó al Ministro Ignacio L. Vallarta su estudio. La Suprema Corte aceptó dichos argumentos que hasta la fecha perduran y que han sido poco discutidos.

³ El requisito consistente en " el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento" no aparece textualmente en el artículo 14 de la Constitución de 1857, sin embargo, el legislador tenía la intención de consignar esa garantía. En la sesión de 14 de agosto de 1856, se dijo al respecto: " El Sr. Pérez Gallardo cree que estas ideas están mejor redactadas en el artículo 26, que dispone que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de la propiedad, sino en virtud de sentencia dictada por autoridad competente *según las formas fijadas expresamente por la ley y exactamente aplicadas al caso.*" (El subrayado es nuestro). FRANCISCO ZARCO, *Historia del Congreso Constituyente de 1857*. Citado por Alfonso González Rodríguez, *La justicia Tributaria en México*, Ius, México, 1992, p. 148

“Vallarta concluyó su estudio el 26 de Febrero de 1870 y en él expresa, que extremó su afán en ilustrar el principio que marcaba la línea divisoria entre los Poderes Ejecutivo y Judicial, para dar satisfactoria solución a esas cuestiones, y para establecer sólidas bases para que la Ley Fiscal se levantara firme y segura, llenando su doble e importante misión: Sistematizar la exactitud en el pago de las contribuciones por medio del apremio legal al causante moroso, sin violar las garantías de éste, ni perturbar la armonía de los poderes públicos, usurpando a uno las facultades pertenecientes a otro. El prestigio de Vallarta hizo que desde fines del siglo pasado se considerara que su trabajo había agotado el estudio de la materia y que sus conclusiones se tuvieran como verdades inobjetables. Sin embargo, para los propósitos de una investigación, importa conocer y comentar los fundamentos que le sirvieron de apoyo.”⁴

3.3. Estudio de Vallarta respecto a la Naturaleza de esta figura:

Vallarta inició su estudio tomando como antecedentes comparativos la legislación Española de la Colonia, específicamente las leyes de Indias, así como las legislaciones francesa y norteamericana, para ocuparse finalmente del problema Constitucional, a la luz de los textos legales mexicanos. Nos referiremos a cada uno de ellos:

⁴ VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*. citado por Alfonso González Rodríguez, op.cit., p.149

Respecto a la legislación española, Vallarta asume la tarea de demostrar que esa facultad, por el contrario, constituía una herencia española, y que la legislación colonial, en cuanto a este punto, era cruel y arbitraria.

Dice Vallarta:

"Una Ley de la Recopilación de Indias dio poder y facultad a los oficiales reales 'para que puedan cobrar y cobren toda nuestra Real Hacienda, de tributos, rentas, deudas y otros efectos que se nos debieren y hubiéremos de haber por cualquier causa, título o razón que sea... y sobre esto hagan las execuciones, prisiones, ventas y remates de bienes y otros cualquier Autos y diligencias que convengan y sea necesario hasta cobrar lo que así se nos debiere y enterar nuestras Caxas Reales.' Y otra posterior previno que 'todos los Virreyes, Presidentes, Audiencias, Gobemadores y Justicia guarden, cumplan y ejecuten los despachos que en razón de las cobranzas de nuestra Real Hacienda, deudas y efectos a ellos debidos."⁵

"Resumiendo lo que sobre el origen histórico de la institución he dicho, creo haber persuadido aun al ánimo más prevenido, que lejos de haber sido ella creada por nuestras dictaduras, está tomada de las leyes coloniales, si bien mejorada y perfeccionada de un modo evidente, a pesar de los defectos de que aun adolece. Decir que estas leyes son superiores a las nuestras, es suspirar por los tiempos de la crueldad de los arrendadores, de la coacción de los ayuntamientos que los conducía a la arbitrariedad, de la insoportable

5 VALLARTA Ignacio L., *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, op.cit., p. 150

dureza del apremio militar, de la prisión por deudas fiscales, y esto es luchar con el imposible...⁶

Vallarta cita la legislación y jurisprudencia francesa informando que en este país, como en España, "es fundamental el principio de que la cobranza de las contribuciones, de que los medios coactivos empleados contra quien dilata su pago, son asuntos de la competencia administrativa y no de la judicial", y que este principio no fue establecido por los gobiernos monárquicos o imperiales, sino proclamado por la Asamblea Constituyente, en su ley de 22 de diciembre de 1789, que confirió a la administración departamental la facultad de vigilar lo concerniente a la cobranza de las contribuciones, prohibiendo que ella fuera perturbada, en esas funciones, por acto alguno del Poder Judicial." Vallarta⁷, dice que para exponer en forma exacta, concisa y con autoridad, la doctrina y jurisprudencia norteamericanas, optó por reproducir, en lo conducente, la monografía de Burroughs:

"Se ha pretendido que la gabela del impuesto no cría una deuda, que puede exigirse por medio de un litigio Judicial, supuesto que ella no proviene de contrato alguno, y no existe previo consentimiento para el pago. Los procedimientos para el cobro son *in invitum*".

"El impuesto es una contribución decretada por la autoridad del Gobierno para el sostenimiento de Estado, y no tiene ninguna de las cualidades que

⁶ VALLARTA Ignacio L., *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, op.cit., p.152

⁷ Idem, p.155.

caracterizan a los contratos cuya esencia es el consentimiento implícito o explícito... Sin embargo, según los principios parece que puede ejercerse una acción en materia de impuestos... Los ciudadanos gozan de los beneficios del Gobierno: ¿Cómo la Ley no podría suponer la implícita promesa del ciudadano de pagar la parte proporcional de esos gastos?

Y cuando por la misma ley está determinada esa parte, que debe cada ciudadano pagar, ¿no se podría considerar como una implícita promesa de éste la de verificar ese pago? Los impuestos son una necesidad política. Si la ley crea una promesa de pago, para que un ciudadano no pueda obtener los servicios o bienes de otro sin compensación, de seguro, en materia de impuestos, ella impone la misma promesa para que el Estado pueda exigir.”⁸

“En algunos Estados el colector está facultado, si el causante resiste o dilata el pago, a aprehenderlo y ponerlo preso, o a ocurrir a algún tribunal que tenga jurisdicción sobre él, para que lo apremie con multa y prisión... En el caso de una compañía insolvente, cuya propiedad está in custodia legis, el derecho adquirido por la expedición de la orden para cobrar el impuesto, es preferente a las reclamaciones de los acreedores de la compañía... es una doctrina aceptada que el pueblo del Estado sucedió a la Corona Inglesa en todas sus prerrogativas, en cuanto son esenciales para la existencia del

⁸ VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, op. cit., p.159

Gobierno, y por tanto, debe existir en el Estado con respecto al pago de impuestos, el mismo privilegio que según la *common law* tenía la Corona.⁹

Ocioso es advertir, dice Vallarta al comentar esas doctrinas, que la facultad coactiva tan censurada en México, considerándola como institución indigna de un pueblo libre, *ésta muy lejos de haber llegado en sus más extremados rigores, en sus más punibles abusos, hasta esa verdadera crueldad de la prisión por deudas fiscales que aún conservan algunos Estados de la Unión Americana.*

Según el análisis que hace Alfonso González, en su libro *justicia fiscal en México*, Comentando la exposición de Vallarta, hace una crítica con la que coincido y a continuación resumo:

Si bien es cierto que no podemos acusar a nuestros gobiernos de la creación de esta figura, tampoco se puede responsabilizar a España de esta innovación. La facultad económico-coactiva, entendida como un procedimiento de ejecución sin previa sentencia de autoridad judicial, ya se ejercía en los llamados reinos de Indias antes de la Colonia. Esta forma de cobro es anterior a la existencia de Tribunales y de juicios, es tan antigua como los tributos, surge desde que se integran las primeras organizaciones sociales, cuando los más fuertes imponen prestaciones a los más débiles.

En cuanto a su crítica sobre el ejercicio de la facultad económico-coactiva en esa época, es indudable que se empleó o pudo emplearse en forma arbitraria

⁹ VALLARTA, Ignacio L., *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*, op. cit., p.160

y cruel, sin embargo, por los sistemas de recaudación que existían no se justifican, pero si se comprende su actuar.

Se advierte, desde luego, que la facultad económico-coactiva no se utilizaba exclusivamente para el cobro de impuestos. Se aprovechaba en relación con todos los conceptos de ingresos pertenecientes a la Hacienda.

Respecto a la legislación francesa, ni la doctrina ni la jurisprudencia francesa, invocadas por Vallarta, señalan con claridad la línea divisoria entre la competencia de los Poderes Ejecutivo y Judicial. El principio de que la determinación de los créditos fiscales y su cobranza corresponde a la Administración Pública evidentemente es correcto, pero no se expresa por qué, ni su fundamento jurídico.

En cuanto las excepciones a ese principio que, según la doctrina y la jurisprudencia citadas, da lugar a la intervención judicial, origina más confusiones en la delimitación de competencias.

Respecto del análisis de la Legislación Norteamericana las consideraciones de que los impuestos no provienen de contratos, sino a la necesidad de atender a los gastos públicos, son correctas. Sin embargo, es de señalarse que estas consideraciones *justifican* sólo la urgencia del cobro en forma coactiva, sin proporcionar una fundamentación jurídica.

La tesis de que los ciudadanos se obligan por una promesa implícita de pago es falsa, porque tal promesa no existe, ni siquiera puede suponerse. Además, en esta hipótesis, la obligación derivaría de la promesa o

consentimiento en el pago, lo que sería contradictorio con la proposición anterior, de que los impuestos no provienen de una aceptación contractual. Por lo que no queda definida la naturaleza de la facultad económico-coactiva.

3.4. Naturaleza de la facultad económico-coactiva:

Hemos llegado al punto donde nos preguntamos si su naturaleza es jurisdiccional o administrativa. Para Sergio Francisco de la Garza, el procedimiento de ejecución "es un procedimiento administrativo contradictorio, aun cuando la doctrina extranjera llegue a sostener su naturaleza Jurisdiccional. Es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración, como porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. " ¹⁰

Es así que Fraga afirma que "han preponderado los argumentos que sostienen que como la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que esté regulada por el derecho común, sino una imperiosa necesidad política, que la constituye en un servicio público, que debe presentarse aun contra la voluntad del obligado, no puede dicha obligación asumir la forma judicial."¹¹

Es importante la tesis, novedosa en esa época, de que los impuestos son

¹⁰ GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, op. cit., p. 808

¹¹ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, citado por Sergio Francisco de la Garza op.cit., p. 806.

una necesidad política, sobre todo porque Vallarta la utiliza, para fundar la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva.

Vallarta decía que al darle facultades a los jueces en asuntos administrativos era igual a confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden.¹² Por lo que, según él, si forma dicha facultad parte de las funciones administrativas y que el Poder Ejecutivo es competente para ejercerlas.

Sabemos que dentro del derecho Constitucional se clasifican las facultades de los poderes del Estado en base a las actividades que estos desempeñen, sabemos que esta separación que propone Montesquieu y que retoma nuestra Constitución actualmente ha quedado superada, y, aunque cada poder goza de la naturaleza de una actividad principal, dentro de sus funciones que la Constitución le marca, da la facultad a estos de desempeñar actividades con una naturaleza distinta y que en sentido estricto corresponden a otros poderes sin que propiamente sea parte de su actividad principal.

Para ejemplificar lo anterior, conocemos que si bien el Presidente de la República como Titular del Ejecutivo se encarga de administrar y ejecutar las disposiciones de ley, existe también la facultad reglamentaria que le otorga el artículo 89 fracción I, que se traduce en una actividad legislativa. En este caso se habla de que en cuanto a esta disposición es formalmente ejecutiva

¹² VALLARTA, *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico coactiva*, citada por Sergio Francisco de la Garza, op cit., p. 806

y materialmente legislativa. Así pues, existen casos como el juicio político donde el actuar del Congreso de la Unión es formalmente legislativa y materialmente judicial. Otro de los casos más comunes, se traduce en los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, y todos aquellos que dependen del Ejecutivo. En el presente estudio analizamos, cuando la Secretaría de Hacienda, aún siendo una dependencia administrativa, tiene facultades materialmente jurisdiccionales diferentes a las de su actividad principal (formalmente administrativas).

Es de todos conocido como ya lo mencioné, que cuando el artículo 14 Constitucional habla de Tribunales, actualmente no se refiere exclusivamente a aquellos que forman parte del Poder Judicial, sino a todo aquel órgano que está facultado para llevar a cabo ciertos actos de privación, quedando superada por tanto la acepción tradicional propia de esta palabra. Estos órganos administrativos como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desempeñan actos de privación, deciden el derecho respecto a los bienes de un contribuyente y tienen un beneficio o privilegio.

Para ello, es necesario definir que se entiende por facultades judiciales o jurisdiccionales. La jurisdicción proviene del vocablo *iurisdictio* y que significa *decir o indicar el derecho*.

José Ovalle Favela nos dice que **"podemos definir la jurisdicción como la función que ejercen órganos del Estado independientes o autónomos, a través del proceso, para conocer de los litigios o controversias que les**

planteen las partes y emitir su decisión sobre ellos; así como para, en su caso, ordenar la ejecución de dicha decisión o sentencia.”¹³

Ha resultado difícil para la teoría diferenciar el acto administrativo y el jurisdiccional. Los autores, con lo anterior, han tratado de diferenciar al juez del órgano administrativo, y queda expresada con la fórmula conocida de que el juez es independiente, mientras que el órgano administrativo no lo es.

Sin embargo, no consideramos que esta sea una diferencia válida ya que los Tribunales Administrativos dependen del Ejecutivo y como ya comentamos, son formalmente administrativos y materialmente jurisdiccionales, por tanto esta contradicción sólo demuestra que existen autoridades administrativas con jurisdicción.

Sumado a este argumento, recordemos que el SAT (Servicio de Administración Tributaria) actúa legalmente como órgano desconcentrado pero al dotarlo la propia ley de autonomía, entonces sus resoluciones son autónomas, aplican el derecho y lo ejecutan. Por lo que el argumento que utilizan diversos autores para diferenciar el acto administrativo y el jurisdiccional queda superado.

El artículo 31 de la Ley orgánica de la Administración Pública Federal, establece las funciones que la Secretaría de Hacienda debe desempeñar; ninguna de ellas habla directamente de jurisdicción, por esto, retomemos el concepto puro de esta palabra y atendamos a lo que el maestro Calamandrei

¹³ OVALLE Favela, José, *Teoría General del Proceso*, 2ª ed., Harla, México, 1994, p.119

declara respecto a "no poder encontrar una definición absoluta, que fuese válida para todos los tiempos y para todos los pueblos."¹⁴

Para aquellos que afirmen que, sólo es jurisdicción las actividades que desarrolla el Poder Judicial, puedo retomar a Ovalle Favela cuando lo niega afirmando que existe una diferencia entre función judicial la que resuelve litigios y jurisdiccional, la que se identifica por su contenido y características propias, con independencia de que el órgano que la lleve a cabo pertenezca o no al Poder Judicial.

Es el caso que, maestros como Hans Kelsen, no encontraban diferencias entre la función jurisdiccional y la ejecutiva.

Posteriormente han intentado dar esta diferencia al afirmar que "para que los órganos del Estado puedan desempeñar la función jurisdiccional es indispensable que posean independencia o al menos autonomía funcional, nuevamente retomando las facultades del Servicio de Administración que brevemente analizamos en el capítulo primero, este órgano desconcentrado cuenta con autonomía técnica para dictar sus resoluciones, es decir que estas se sujeten al texto legal, que se traduce en lo mismo que un juez debe realizar.

Por todo lo anterior, consideramos que la naturaleza de la Facultad económico-coactiva es materialmente jurisdiccional y formalmente administrativa.

¹⁴ CALAMANDREI, Piero, *Proceso y Democracia*, citado por José Ovalle Favela, op.cit., p. 117

3.5. Inconstitucionalidad:

Analizaremos ahora el porque la facultad económico-coactiva es inconstitucional:

Ya precisamos que, cuando la Secretaría de Hacienda o el órgano administrativo ejerce dicha facultad, tiene jurisdicción aun cuando este sea un órgano administrativo.

Sumado a esto, el análisis que hace Fernández y Cuevas en su libro "Visitas Domiciliarias para efectos fiscales" donde nos habla de los actos coactivos; este autor estructura un análisis sobre los artículos 14 y 16 Constitucional, en donde nos hace ver que el artículo 14, cumple la función de "establecer las directrices que legalmente deben observarse en relación a las posibles sanciones legalmente estimadas como admisibles por nuestro orden jurídico"¹⁵

En relación a las consecuencias jurídicas conocidas como "actos coactivos, sanciones, medidas coercitivas, etc.", el precepto del caso, en su parte relativa antes indicada se ocupa de resolver la problemática de referencia señalando:

- a) Las sanciones que pueden imponerse,
- b) El órgano facultado para imponerlas y,
- c) El procedimiento conforme al cual deben imponerse.

¹⁵ FERNANDEZ y Cuevas, J.M., op. cit. p. 31

Respecto de las sanciones, indica cuáles tienen la característica de admisibles normativamente hablando, y al respecto, señala con tal carácter la privación de la vida, de la libertad, posesiones o derechos; por lo que se refiere al órgano que legalmente facultado expresamente establece que serán Tribunales; y respecto al procedimiento, es claro que será mediante juicio y con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

¿A qué se refiere entonces el artículo 14 Constitucional con Tribunales?

“Legalmente significa que ningún individuo que conforme a nuestro orden normativo no posea la calidad de órgano estatal y que específicamente no tenga la índole de órgano judicial (según la dimensión lingüística del precepto) deviene en incompetente.”¹⁶

Esto hace latente la garantía que se establece en el artículo 17 Constitucional de que “nadie puede hacerse justicia por propia mano”, por lo que sólo los Tribunales tendrán la facultad de afectar a un particular en su esfera jurídica.

Por Tribunal actualmente nos referimos a los órganos que tienen facultades jurisdiccionales materialmente hablando; es decir, además de los que básicamente pertenecen al Poder Judicial y que son material y formalmente jurisdiccionales, así también, los que son sólo materialmente jurisdiccionales.

¹⁶ FERNANDEZ y Cuevas, J.M., *op.cit.*, p. 37

De estos últimos ya hemos mencionado reiterados ejemplos, como son los Tribunales Laborales, Agrarios y Administrativos, pero, ¿Qué pasa nuevamente con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que no está considerado como Tribunal y mucho menos se reconocen sus funciones materialmente jurisdiccionales? ¿Porqué está facultada para efectuar ciertos actos de privación? ¿Cómo es posible que afecte al particular y no sea un Tribunal?

Es ahora donde la contradicción nos da la razón. Si la Constitución nos determina que sólo los Tribunales podrán realizar actos de privación, la doctrina y la jurisprudencia, no han querido reconocer que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está dotada de jurisdicción, como antes lo demostramos; entonces, es claro que es inconstitucional el hecho de que un órgano administrativo como este tenga facultades para afectar a un particular en su esfera jurídica sin juicio previo.

Se ha manejado que en base al interés público que conllevan las contribuciones, la autoridad administrativa no debe de sujetarse al Poder Judicial y mucho menos sujetarse al control de éste por la división de poderes, de la cual, habla nuestra Constitución en cuanto a la concepción de un "Estado Liberal" que motivó a los Constituyentes en 1916 y 1917.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia establece la siguiente jurisprudencia que con el análisis anterior queda superada:

Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Parte : 50 Primera Parte
Tesis: Página: 55

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA. NO IMPORTA INVASION DE LAS ATRIBUCIONES JUDICIALES.

El ejercicio de la facultad económico-coactiva no importa un juicio; es sólo un privilegio al fisco concedido por innegables razones de utilidad pública para cobrar sus adeudos, respetando las atribuciones de los Tribunales Administrativos y Judiciales, a quienes el conocimiento del asunto puede pasar para su resolución, después que el embargo o el depósito estén hechos y siempre que el interesado haga valer alguna excepción. Por tanto, no puede haber invasión de atribuciones judiciales, cuando no se ejercen sino las estrictamente administrativas. Luego entonces, como la facultad económico-coactiva sí forma parte de las funciones administrativas, el Poder Ejecutivo es autoridad competente para poder ejercitarla.

Precedentes Amparo en revisión 916/72. Buenaventura Leal Martínez. 27 de febrero de 1973. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ernesto Aguilar Alvarez.

Por otro lado, Margain Manatou, nos dice:

“Al impugnarse su constitucionalidad se ha dicho que el Estado molesta al contribuyente en su persona y en sus bienes, sin que medie juicio ante tribunal alguno... Si se atiende a la necesidad que tiene el Fisco, de percibir a la mayor brevedad posible, los ingresos que les corresponden, a fin de atender a las necesidades que demandan los servicios públicos, y si se atiende a las facultades del Congreso, para dictar leyes que tiendan a ese fin, se verá que la ley que creó la facultad económico-coactiva, no es anticonstitucional, ni pugna, por lo consiguiente con ninguno de los preceptos establecidos por la misma Constitución”¹⁷

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido las siguientes tesis jurisprudenciales:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Parte : 90 Sexta Parte Tesis: Página: 147

FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA. SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA, NI PUGNA CON LA CONSTITUCION.

¹⁷ MARGAIN Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, 3a ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1973, p. 227

La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren, para su validez, de la previa aprobación de los Tribunales.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes: Séptima Epoca: Volumen 85 , Sexta Parte, pág. 39. Amparo en revisión 602/75. José Cohe Dabbah y coags. 8 de enero de 1976. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Ignacio Burgóa se suma a esta declaración, al decir que no se considera inconstitucional la facultad económico-coactiva, en virtud de que se encuentra justificada en el segundo párrafo del artículo 22 Constitucional que dice: "No se considera 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."

Considero que el análisis del maestro Burgóa es muy pobre, ya que este artículo jamás declara que una autoridad administrativa sea quien determine esta aplicación total de los bienes y, muy al contrario, yo entiendo que la autoridad judicial será la que determine ya sea la responsabilidad judicial, o el pago de impuestos o multas, ya que de otra manera el Constituyente hubiera tenido el cuidado de establecer "... o por autoridad administrativa para el pago de impuestos o multas".

Aún con todo esto, la Suprema Corte, nuestro máximo órgano jurídico ha dicho en sus tesis jurisprudenciales lo siguiente:

“Cuando el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, deposita en las autoridades fiscales la facultad de fincar obligaciones unilateralmente, y de hacerlas efectivas en la vía económico-coactiva sin necesidad de acudir a los Tribunales previamente establecidos, debe estimarse que deposita en sus manos una facultad de enorme fuerza y de enorme trascendencia.”¹⁷

Mi pregunta es ¿Qué parte del artículo 31 fracción IV, reconoce la vía económico-coactiva que asevera la tesis que precede? En ninguna, por lo que nos damos cuenta de que tenemos un gran retraso que atiende a un desconocimiento total sobre el análisis que de esta facultad se refiere.

Me sumo a la reflexión que hiciera Johnson Okhuysen al decir “Concientizo que este problema de si la autoridad tiene o no la facultad económico-coactiva es viejo, que no existe razón alguna por lo que el Poder Legislativo no haya aclarado las dudas en la Constitución, que es absurdo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se siga basando en criterios del siglo pasado, son criterios dogmáticos que tiene su fundamento básico en las ideas de Vallarta sobre la Constitución Americana.”¹⁸

No podemos seguir basándonos en los criterios de Vallarta para poder determinar si una facultad actualmente tiene validez Constitucional o no.

¹⁷ Semanario Judicial de la Federación, Tribunales Colegiados de Circuito, Séptima época. Volumen 78 Sexta Parte p. 21 Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

¹⁸ JOHNSON Okhuysen, Eduardo Andrés, *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal en el sistema tributario federal mexicano*, Libros de México, México, 1984, p. 42

Así pues, los estudiosos de estas materias podrían expresar que dentro de esta tesis existe una aberración y que no puede ser superada; alegarían que existe un Tribunal Fiscal de la Federación y que la afectación que sufre el particular al ser privado de un bien todavía no se materializa, que la Constitución no deja en estado de indefensión al particular ya que le ofrece medios de defensa, que garantizan no efectuar una privación arbitraria o injusta; cuestión en la que no estoy de acuerdo, ya que, este acto administrativo de molestia no está fundamentado en algún artículo Constitucional, aún el mismo 16, en donde muchos se escudan, existen facultades para autoridades administrativas. Es interesante hacer la siguiente reflexión:

1. Según el artículo 21 Constitucional, el cual analizaremos en el capítulo que sigue con más profundidad, la imposición de las penas está reservada al Poder Judicial, y por excepción se permite a los bandos de policía y buen gobierno imponer multas. Nuestras autoridades, a lo largo de la historia han considerado que esta facultad no sólo es para los bandos de policía sino para toda autoridad administrativa, nos preguntamos entonces ¿Porqué no han reformado la Constitución en este artículo?
2. Si bien es cierto, la privación no se ha causado, ya que se trata de un embargo precautorio, este órgano tiene la facultad de resolver y adjudicarse los bienes que resulten de la aplicación de este procedimiento forzoso como vimos anteriormente. Es decir, que una autoridad

administrativa está por encima del artículo 14 Constitucional, en el cual vimos habla que los actos de privación sólo serán válidos cuando los dicte un Tribunal.

3. El artículo 16 de la Constitución, sí establece facultades a las autoridades administrativas pero sólo para efectuar actos de comprobación de la contabilidad de un sujeto o empresa.
4. Respecto al artículo 22 Constitucional, cuando establece la excepción relativa la confiscación de bienes y que remarca que sólo será por autoridad judicial.
5. Hablamos también del 17 Constitucional, respecto a que nadie puede hacerse justicia por propia mano, y se vuelve a mencionar que se crearán Tribunales para la impartición de justicia que será pronta, expedita e imparcial. Podría ser temerario hablar de que la facultad económico-coactiva ha sido creada o resguardada porque no se han creado Tribunales expeditos que auxilien la justicia fiscal. Así también, el Estado al darle facultades de aplicación y ejecución del derecho a un órgano administrativo que es juez y parte, no nos habla de un estricto apego a la supremacía Constitucional.
6. Por otro lado, el Tribunal Fiscal de la Federación, es cierto que atiende las demandas de justicia fiscal, pero debemos de recordar que dicho Tribunal para su actuar pide siempre una garantía, preguntémonos ahora si tienen acceso a esta forma de justicia fiscal todos los contribuyentes.

Por todo lo anterior y, toda vez que hemos encontrado contadas incongruencias en las tesis jurisprudenciales, la doctrina y el texto Constitucional es que considero a la facultad económico-coactiva inconstitucional.

Sin embargo, debemos de reconocer que tiene el porqué de existir dicha facultad, por un momento consideremos que al ser inconstitucional la facultad económico-coactiva esta tuviera que desaparecer. Pero, ahora hagamos este pequeño análisis. Existen peligros que a continuación expongo que me hacen valorar la existencia de esta figura inconstitucional y proponer como lo hice anteriormente forme parte del texto Constitucional.

Visualicemos el siguiente escenario: El cobro de los créditos fiscales que la Hacienda Pública determina, que son requeridos al contribuyente antes de iniciar cualquier procedimiento y del que este último hace caso omiso, la Hacienda tendría que presentar una solicitud o una demanda al Tribunal o juez competente para que este emitiera un acto de privación en contra del contribuyente moroso. El Tribunal tendría una gran cantidad de trabajo, ya que sabemos que muchos contribuyentes son morosos (pero esto atiende a otro estudio sobre la perfección del sistema fiscal y presupuestario mexicano que me gustaría abordar en otra ocasión). Además de que este tiene el derecho de defensa antes de ser privado o afectado en su esfera jurídica. Esto generaría que el particular al saber que no existe ya una ejecución expedita dilataría los pagos, en casi todos los casos, y esto a su vez, generaría que el Estado se viera en la necesidad de allegarse de ingresos

por otras vías como el incremento de los costos de los servicios que ofrece, o quizá el endeudamiento tanto interno como externo, lo que generaría una crisis en nuestro sistema financiero mexicano.

Cada vez que el Estado determinara un crédito fiscal y quisiera hacerlo valer, tendría que acudir a un juez o a un tribunal para que este válidamente pudiera permitir la afectación en la esfera del particular y así proceder conforme a nuestra Constitución.

Como vimos, este ideal en la práctica, no es aplicable ya que bien es cierto que existe el interés público. Nuestro régimen contributivo se resume en la obligación de contribuir por parte de los mexicanos para el gasto público, y este último debe servir para satisfacer las necesidades de la colectividad y obtener el bien común.

Por lo tanto, la Constitución deberá contemplar la facultad económico-coactiva como propone Johnson: "la propuesta simple es la de que se incluya en el artículo 14 expresamente la facultad económico coactiva del Estado sin necesidad de que esté autorizado por el Poder Judicial."¹⁸

Entonces, deben de reconocer la Jurisdicción de los órganos dotados de la facultad económico-coactiva, pero siempre que las facultades del Ejecutivo se vean limitadas conforme a derecho y al respeto de las garantías individuales.

¹⁸ JOHNSON Okhuysen, Eduardo Andrés, op.cit., p. 42

CAPÍTULO CUARTO

Análisis constitucional del crédito fiscal y sus accesorios .

4.1. Reseña.

Una vez resuelto el problema de la facultad económico-coactiva, ahora sí podemos analizar la constitucionalidad de aquello que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cobrará al particular por no cumplir con las obligaciones fiscales propias de la actividad que desarrolla.

En el capítulo primero, vimos la definición de obligación fiscal, crédito fiscal, potestad tributaria y los demás elementos para entender como se conforma el sistema tributario de nuestro país.

Posteriormente, analizamos en el capítulo segundo, cómo la Constitución previene las prerrogativas de la contribución y de las normas tributarias, analizando las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad que deben regir el sistema tributario.

Con todo lo anterior, se podrá desarrollar este capítulo que pretende demostrar como los accesorios de un crédito fiscal derivado del incumplimiento de una obligación tributaria, son excesivos, inequitativos y desproporcionales, y por último, haremos una propuesta para que estos sean justos y apegados a derecho.

Algunos autores manejan el término de contribuciones accesorias, aceptando que no existe una definición especial o derivada de la ley sobre estas, Adolfo Arriola las define así: "Son contribuciones accesorias los recargos, las

multas, los honorarios por notificación de créditos, los gastos de ejecución y los demás ingresos tributarios del Estado, no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales o de mejoras”¹

En nuestro estudio sólo nos enfocaremos a las contenidas en el artículo 20 del Código Fiscal: Gastos de ejecución, recargos, multas e indemnización, a la actualización contenida en el artículo 17-A del mismo Código, y los honorarios por notificación de créditos contenidas en el último párrafo del artículo 137, del mismo Código.

4.2. El recargo y la actualización del crédito fiscal.

Los recargos, según Arrijoa, “constituyen una especie de compensación económica a la que la Hacienda Pública tiene derecho por el perjuicio que se le ocasiona cuando los tributos son pagados en forma extemporánea. Son una especie de interés moratorio que los contribuyentes están obligados a pagar a la Hacienda Pública en caso de extemporaneidad en el entero de un tributo, con el objeto de resarcirla de los perjuicios económicos ocasionados por dicha falta de pago oportuno.”²

Están regulados en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que establece: Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos

¹ ARRIJOA Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 12ª ed, TEMIS, México, 1997, p. 370

² Idem, p. 371

en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, **además, deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.**

En el derecho civil, entendemos por indemnización como “la necesidad jurídica que tiene una persona de observar una conducta que restituya al estado que guardaba, un derecho ajeno, antes de la realización de un hecho dañoso, culpable o no, que le es imputable a éste y de no ser posible ello, debe realizar una prestación equivalente al monto del daño y del perjuicio si lo hubo”.³

Aplicando esta definición al derecho fiscal, se trata de observar una conducta que restituya al Estado, la prestación equivalente al monto que dejó de percibir por culpa del contribuyente, al incumplir con sus obligaciones tributarias.

La Suprema Corte de Justicia, ha establecido que: “...los recargos fiscales tienen el carácter de una indemnización que el Erario recibe por falta de pago oportuno de los adeudos respectivos, y la tramitación de la inconformidad que se interponga no puede tener el efecto, ni doctrinal ni legalmente, de suspender aquellos, porque la exigibilidad del crédito fiscal no proviene de un fallo que patentice su existencia, que no hace sino declarar el derecho, y porque la ley, que es donde realmente proviene, no prevé como excepción la

³ GUTIERREZ y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, 7ª ed, Porrúa, México, 1990, p. 499

tramitación de la inconformidad, única situación en la que sería posible estimar que se causan los recargos”.⁴

Según A. de Cupis, la Indemnización o resarcimiento “debe de corresponder a la medida del daño, quiere equilibrar los intereses en la medida en que han sido perjudicados; restaurar el equilibrio comprometido por mediación de un equivalente pecuniario, no puede servir para enriquecer al perjudicado”.⁵

La tasa de recargos se fija anualmente tomando en cuenta el tipo de interés que rija en el mercado bancario, utilizando el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México, que se toma como punto de partida para que el Congreso de la Unión fije la tasa. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en un 50% la fijada por el Congreso de la Unión.

La razón de este tipo de cálculo para la cuantificación de los recargos se encuentra en el hecho de que los tipos de interés en el mercado suelen variar continuamente, particularmente en épocas de recesión económica, procesos inflacionarios, devaluaciones monetarias, etc., y por consiguiente resultaría poco realista el pretender establecer dicha tasa de manera permanente en un ordenamiento legal como el Código Fiscal de la Federación.

El pago del recargo, a mi juicio es justo, ya que además de cumplir con una

⁴ Semanario Judicial de la Federación, Compilación 1917-75 p. 428

⁵ DECUPIS, A, *El daño*, 2ª ed, Bosch, Barcelona, 1970, p.751

función sancionadora, indemniza a la Hacienda Pública de la obtención retardada de recursos.

Además de que el cálculo de recargos se hará excluyendo los propios recargos, la indemnización, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales, lo que asegura que no existirá una doble tributación ni el cálculo sobre los accesorios.

Según Arrija, el único de los autores disponibles que manejan este tema con detenimiento, "lo que se percibe con el cobro de recargos es precisamente proteger la recaudación de los recursos necesarios para satisfacer los gastos públicos de los cambios de precios y demás variantes económicas que tienden a reducir el poder adquisitivo de la moneda. De ahí que la tasa de recargos tenga que ser fijada periódicamente para adecuarla precisamente a estas variantes económicas."⁶

Respecto a la actualización, el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, establece que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior, al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, aprovechamientos, así como

las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracción de mes.

Esta figura se introdujo a nuestra ley en 1991, con el fin de actualizar por inflación todo tipo de contribuciones. Fue tomada de países como Brasil y Argentina, ya que, al vivir décadas de elevadas tasas inflacionarias no han tenido otro recurso que el de indexar sus economías, ajustando precios, salarios e impuestos a los índices de inflación que mes a mes determinan los respectivos bancos centrales.

Sin embargo, en México, según Adolfo Arrijo Vizcaino, es mucho más discutible la justificación de esta figura; ya que la equipara al recargo, y como lo vimos unos renglones antes, el recargo ya cumple con la función de "proteger al fisco de las posibles pérdidas pecuniaras derivadas de los cambios de precios en el país ocurridos durante el tiempo en el que las contribuciones permanezcan sin pagarse a partir de la fecha de su exigibilidad."⁷

Además de que la actualización es constante y sobre cualquier tipo de contribución, puede darse el caso de que, incluso se actualicen las accesorias, los montos que se cobran son excesivos, ocasionando un gran detrimento en el patrimonio del particular, lo que a todas luces es inconstitucional ya que viola el principio de proporcionalidad, además de que esto crea una doble tributación y una gran injusticia tributaria.

⁶ ARRIJOJA Vizcaino, Adolfo, *op.cit.*, p. 374

⁷ ARRIJOJA Vizcaino, Adolfo, *op.cit.*, p. 388

Además, debemos recordar que en 1991, nuestro país no estaba sumido en una crisis inflacionaria como la que vivimos recientemente, sino, en una época de estabilidad notable, por lo que, el fundamento por el cual fue introducida esta figura a la ley no es congruente, y más bien, refleja una fórmula de afectación al particular en la que el fisco se enriquece sin razón, lo cual es ilícito, y se contrapone a los principios de justicia tributaria mencionados en el capítulo segundo de este trabajo.

4.3. La Multa y la potestad sancionadora de la administración pública:

"La sanción es un concepto jurídico fundamental, al igual que las nociones de supuesto jurídico, persona, derecho subjetivo y deber jurídico. Es definida por Eduardo García Maynez como la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado"⁸, sin embargo, esta definición no establece que la sanción siempre es de carácter desfavorable para el que la sufre.

Francisco Carnelutti, llama sanción "al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto, y como la sanción ha de estimular la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de consistir en un mal."⁹

⁸ GARCIA Maynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, citado por Margarita Lomeli Cerezo, *Derecho fiscal represivo*, s/e, Porrúa, México, 1979, p. 11

⁹ CARNELUTTI, Francisco, *Sistema de derecho procesal civil*, citado por Margarita Lomeli Cerezo, *op.cit.*, p. 12

Sin embargo, la diversidad de sanciones es muy amplia, en unos casos, el derecho para restablecer el orden jurídico violado por la transgresión a la norma, pretende destruir todo lo hecho en contra de esta, privando de efectos a los actos realizados en contravención al precepto jurídico y se trata de una nulidad; otras veces, cuando no hay cumplimiento voluntario se efectúa el cumplimiento forzoso, coactividad o coercitividad.

Existe una gran clasificación, pero, para este estudio tomaremos la clasificación que efectúa García Maynez:¹⁰

En cuanto a las relaciones existentes entre el deber jurídico primario y el contenido de la sanción:

Relaciones de Coincidencia: Cumplimiento forzoso: Con el fin de obtener coactivamente la observancia de la norma infringida.

Relaciones de no coincidencia: Se divide en dos:

1. Indemnización: Su fin, obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario.
2. Castigo: Su finalidad inmediata es aflictiva. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes.

Pueden existir entre estas, diversas combinaciones o formas:

- Cumplimiento más indemnización
- Cumplimiento más castigo
- Indemnización más castigo

¹⁰ GARCIA Maynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, 41ª ed, Porrúa, México, 1990, p. 302 y 303

- Cumplimiento más indemnización más castigo.

Otra clasificación que nos sirve es la que menciona que las sanciones se dividen en:

- Penales y
- Penalidades administrativas.

Ahora bien, nos interesa para nuestra materia distinguir entre sanciones penales o pena propiamente y penas administrativas.

Ambas tienen un carácter represivo y se aplican no para remover la violación de la norma jurídica y restaurar las condiciones anteriores a la transgresión, sino con un propósito de punición al infractor y con el fin de intimidar en general a los sujetos a las mismas obligaciones, para inducirlos a evitar su violación, además de perseguir la corrección del infractor.

Para que la sanción exista debe estar contenida en una norma. En ocasiones el derecho administrativo y el penal pueden establecer u ocupar las mismas: La multa y la pena, el arresto y la prisión, etc. Sin embargo, son de diversa naturaleza.

A estas alturas de nuestra formación conocemos ya la distinción entre infracción y delito y las características de la sanción en cada caso.

Obviamente, las penas administrativas serán aplicadas por las autoridades administrativas y las penas propiamente por la autoridad judicial.

Atendiendo a la naturaleza de la sanción que debe ser ejemplificativa, me refiero a la facultad sancionadora del Estado que se traduce, en la potestad

que este tiene para poder imponer penas a los sujetos que en la sociedad no cumplen o violentan las normas que lo obligan o restringen. Traslado estas a la materia fiscal, el Estado debe de cobrar únicamente la ganancia perdida y una sanción que en este caso por disposición Constitucional sólo pueden imponer el Poder judicial y en materia fiscal exclusivamente puede ser pecuniaria, se justifica el cobro de una multa.

La multa se constituye como la sanción más usual en el régimen fiscal, y se define como "las sanciones económicas que la autoridad hacendaria impone a los contribuyentes que en alguna forma han infringido las leyes fiscales".¹¹

Ahora bien el fundamento jurídico Constitucional para la imposición de multas se encuentra en los artículos 21 y 22 Constitucional que establecen:

Artículo 21: La imposición de las penas, es exclusiva de la autoridad judicial.... Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos de policía y buen gobierno que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas.

Artículo 22 segundo párrafo: No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o para el pago de impuestos o multas;

Respecto al artículo 21, desde nuestro punto de vista, considero que el Constituyente de 1917, tenía la firme intención de no otorgar a las

¹¹ ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, op.cit., p. 374

autoridades fiscales la facultad de imponer multas, ya que es demasiado puntual respecto a quienes pueden imponerlas y de que manera, en cuanto al artículo 22 Constitucional, parece que no da en ningún momento facultades para que las autoridades fiscales impongan multas, antes bien considero que garantiza que sea una autoridad judicial la que pueda privar de sus bienes a una persona.

Pero, el hecho es que la multa es una realidad que atiende a la ejemplificación para que los demás miembros de la sociedad no incurramos en infracciones a la ley y, mucho menos a normas de carácter y de interés público como lo son las normas fiscales.

No estoy por tanto en contra de que exista la multa como una forma de sanción a las infracciones fiscales, pero, debo ser clara al reconocer que yo no encuentro su fundamento en el texto Constitucional, por lo que, también sugiero una reforma al artículo 21 Constitucional de la siguiente manera:

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de las leyes y reglamentos de policía y buen gobierno que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas, así como las que se deriven de infracciones a las leyes fiscales...

Aún sobre esta propuesta, me gustaría citar los argumentos de aquellos que como Margarita Lomelí Cerezo, consideran que ya se contempla la multa por infracciones fiscales en la Constitución:

“En otro orden de ideas debe tenerse presente que el artículo 21 de la Constitución vigente debe interpretarse en concordancia con los demás

preceptos de la misma ley fundamental, entre los que se encuentra la fracción I del artículo 89, que confiere al Presidente de la República la facultad de “promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia; este precepto otorga al Poder Ejecutivo, entre otras, la facultad de ejecución de las leyes y que consisten en la realización de los actos necesarios para hacer efectiva en casos concretos, la ley del Congreso. Esos actos comienzan inmediatamente después de la promulgación, se desarrollan a través de la tramitación encomendada a las oficinas del Ejecutivo y culminan en la ejecución material del remiso(sic) a cumplir la ley. Es decir, dentro de la facultad que para ejecutar las leyes concede a la autoridad administrativa el artículo 89, fracción I, de la Constitución, está la de emplear los medios coactivos necesarios para tal fin. Y recordemos que entre éstos, se encuentra la aplicación de sanciones que obran indirectamente para asegurar la ejecución o cumplimiento de las obligaciones consignadas en las leyes. Por tanto, si el Poder Administrativo está facultado por el citado precepto Constitucional para ejecutar las leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y si en ellas se establecen sanciones que la propia autoridad gubernativa debe aplicar cuando se cometan violaciones que no constituyan delitos, resulta incongruente interpretar el artículo 21 Constitucional en el sentido de que sólo autoriza a la Administración para castigar las infracciones

de los reglamentos de policía y buen gobierno, entendiéndolo por esto los de carácter municipal.”¹²

La multa debe entonces cumplir con los siguientes principios: No ser excesiva, no ser inequitativa, ruinosa, o desproporcional.

Según Mariano Azuela Güitrón¹³, las multas deben cumplir con los siguientes requisitos Constitucionales:

Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 Constitucionales, debe cumplir ciertos requisitos. Haciendo una recopilación de las interpretaciones que la Justicia Federal ha dado a lo dispuesto en los preceptos Constitucionales citados, se deben concluir que los requisitos son los siguientes:

- I. Que la imposición de la multa esté debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.
- II. Que la misma se encuentre debidamente motivada: Que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
- III. Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya

¹² LOMELI Cerezo, Margarita, op.cit., p. 40 y 41

¹³ AZUELA Güitrón Mariano, citado por Adolfo Arrijo Vizcaino, op.cit., 376

motivado la imposición de la multa, que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

- IV. Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.

El hablar de los problemas de constitucionalidad de las multas en materia fiscal, sería muy extenso y digno de otro trabajo de investigación, ya que, estas se encuentran plagadas de inequidad, desproporcionalidad y legalidad en nuestro sistema jurídico y como muestra sólo presento el siguiente ejemplo:

Se viola el principio de equidad, cuando en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 74 establece que: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Es evidente que al utilizar el concepto de discrecional deja al arbitrio de una autoridad, dar mayores o menores beneficios a algunos contribuyentes frente a otros que se encuentren en la misma situación jurídica.

Nuevamente reitero que hablar de este tema a profundidad nos desviaría de los objetivos de esta tesis, ya que este tema rebasa sus objetivos, por lo que considero que efectivamente la multa debe ser revisada, para así cumplir con los principios de justicia tributaria que establece la Constitución.

4.4. Honorarios por notificación de créditos fiscales y gastos de ejecución.

El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, que habla de las notificaciones personales, establece en su último párrafo que "Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el Reglamento de este Código".

El artículo 72 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que los honorarios para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se cobrará a quien incurrió en el incumplimiento la cantidad de \$...

Así también, el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, dice: Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2 % del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 (requerimiento de pago)
- II. Por la de embargo,
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Así mismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución incluyendo los que en su caso deriven de los embargos, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines.

Hacemos las siguientes consideraciones: Si existe un presupuesto de egresos de la Federación, donde se encuentra contemplado el gasto público, los salarios de los funcionarios, y las necesidades de las dependencias gubernativas (entre otras cosas), y tanto el gasto de ejecución como los Honorarios por notificación de créditos fiscales, por su nombre connotan el

gasto de la autoridad por ejecutar su deber, si el funcionario que ejecuta ya tiene un sueldo asignado en el presupuesto de egresos, si la Constitución establece que sólo pueden cobrarse contribuciones destinadas al gasto público; **atendiendo a los principios de justicia fiscal que nuestra Carta Magna ha plasmado, los gastos de ejecución y los honorarios por notificación de requerimiento de un crédito fiscal son inconstitucionales.**

El artículo 127 establece que, el Presidente de la República, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión, los representantes a la Asamblea del Distrito Federal y los demás servidores públicos, recibirán una remuneración adecuada e irrenunciable por el desempeño de su función, empleo, cargo o comisión, que será determinada anual y equitativamente en los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Distrito Federal o en los presupuestos de las entidades paraestatales, según corresponda.

Sumado a esto, el Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación establece en su capítulo II, la cantidad que por concepto de remuneración, prestaciones laborales, aportaciones de seguridad social y demás erogaciones relacionadas con servicios personales destinará la Hacienda Pública para cumplir con estas obligaciones, así también, éste, en su artículo 46 establece la prohibición a las dependencias y entidades de cubrir honorarios, así como cualquier otro tipo de retribución a servidores públicos por su asistencia a órganos de gobierno o de vigilancia de las entidades.

Así también, en dicho presupuesto se pueden apreciar las cantidades que se destinan a la Secretaría de Hacienda para papelería y demás gastos que se deriven del ejercicio de sus funciones.

Si la Hacienda Pública del Estado ya tiene asignado dentro de su presupuesto, los gastos que erogaría para sus empleados por la ejecución del cobro de un crédito fiscal, es decir, que ya se consideró el gasto del notificador, el actuario, entre otros, resulta violatorio del 126 Constitucional que nos establece que el ingreso es directamente proporcional al egreso.

Entonces, el gasto de ejecución en un crédito fiscal es excesivo, ya que está contemplado en la partida presupuestaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es aceptado y aprobado por la Cámara de Diputados, es incongruente por tanto que por su naturaleza el gasto de ejecución en el crédito fiscal exista.

Si además, hemos demostrado que la Secretaría de Hacienda es un órgano formalmente jurisdiccional cuando ejercita la facultad económico-coactiva, y cuando aplica el derecho a los contribuyentes, éstos deben respetar todas las máximas establecidas en la Constitución como garantías individuales. Me refiero entonces a la prevista en el artículo 17 Constitucional, que establece la prohibición de cobrar costas judiciales. Este artículo nos habla de que la impartición de justicia será gratuita y por tanto, no se podrán cobrar ningún tipo de remuneración por la actividad que desempeñen con este fin. Si el artículo 17 Constitucional establece que se prohíben las costas judiciales, este no sólo se refiere al sentido estricto de las costas que se generan por la

articulación del Poder Judicial, sino que, abarca a todos aquellos Tribunales o autoridades que en nuestro sistema apliquen el derecho, ya que la finalidad de este precepto se traduce en establecer una máxima garantía de gratuidad en la impartición de justicia.

Sin embargo, existen gastos que la Hacienda Pública no debe absorber como son los gastos extraordinarios que se deriven de avalúos, depositarios, etc., ya que estos son costas procesales y no judiciales.

En dado caso, si la autoridad tuviere que efectuar un pago extraordinario a algún depositario o agente que no estuviera contemplado en el presupuesto de egresos, podría contemplarse un gasto extraordinario que estableciera el tribunal fiscal previo análisis de la situación concreta, esto, debido a la poca confiabilidad que hay en materia de justicia fiscal.

CONCLUSIONES

Es así, que no queda a mi parecer, ninguna duda de la necesidad de reformar algunos preceptos fiscales que son necesarios para poder hablar de una verdadera justicia fiscal, por lo que, emito las siguientes conclusiones:

PRIMERA: Afirmando que existe la necesidad del Estado de cobrar contribuciones, dicha obligación está contemplada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución, que deben de cuidar el cumplimiento de las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad, y siempre que las contribuciones sean destinadas para el gasto público.

SEGUNDA: Si bien es cierto que existe la facultad del Estado de cobrar contribuciones, y esta tarea está encomendada al Ejecutivo, este no puede hacerlo violentando las garantías de seguridad jurídica que nuestra Constitución marca deben ser respetadas para que pueda ser válido un acto de autoridad. Me refiero entonces a la facultad económico-coactiva de la que está investida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para poder determinar y cobrar coactivamente los créditos fiscales a los que se refiere el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación. Atendiendo a que no se ha querido reconocer que la Secretaría de Hacienda tiene facultades materialmente jurisdiccionales, cuando ejercita la facultad económico-coactiva y que, en un principio entonces, no encuadra como Tribunal para

poder efectuar actos de privación como lo previene el artículo 14 Constitucional, es inconstitucional esta facultad.

Sin embargo, también analizamos la necesidad de contar con la prontitud en el cobro de los créditos fiscales emanados de las contribuciones, por el interés público de estas, ya que sería riesgoso para el mantenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines el retraso en esta actividad recaudadora si se tuviera que pedir la intervención judicial.

Por lo que propongo una reforma al artículo 14 Constitucional en donde “se incluya en el artículo expresamente la facultad económico coactiva del Estado sin necesidad de que esté autorizado por el Poder Judicial”.

Quedando de la siguiente manera:

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

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

“Respecto al cobro de contribuciones, las autoridades administrativas que faculten las leyes que dicte el Congreso de la Unión, podrán ejercer la facultad económico coactiva, respetando siempre las garantías que esta Constitución otorga.”

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no este decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de esta se fundara en los principios generales del derecho.

TERCERA: Una vez resuelto el problema de la facultad de cobro, analizamos la conformación del crédito fiscal cuando un particular no ha cumplido en tiempo con su obligación tributaria. Este crédito fiscal, entonces, además de la suerte principal, contempla una serie de accesorios con el fin de sancionar al particular por las infracciones cometidas y resarcir al Estado los daños y perjuicios que le causó el incumplimiento de la obligación por parte del contribuyente.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de estas.

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación establece cuales son accesorios del crédito fiscal:

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

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

Así también, el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación en su último párrafo y 72 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establecen los Honorarios que por notificación de un crédito fiscal, tendrá derecho a cobrar la Hacienda Pública.

Se desprende de el análisis de este trabajo que:

Los gastos de ejecución son inconstitucionales, toda vez que violentan el artículo 17 Constitucional, ya que, ha quedado demostrado por el análisis antes efectuado que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al aplicar el derecho tiene facultades formalmente jurisdiccionales, y por tanto, se sujeta a todos los principios y garantías de justicia previstas en la Constitución y una de las cuales es la prevista en el artículo 17 Constitucional, relativa a que se prohíben las costas judiciales y la gratuidad de la impartición de justicia. Por otro lado, viola el principio de legalidad toda vez que las contribuciones serán destinadas al gasto público; por lo que, si ya está contemplado dicho gasto en el presupuesto de egresos de la Federación que se refiere al pago de servicios prestados por funcionarios, no tiene razón de existir un gasto de ejecución pues con los ingresos que la Federación obtiene de nuestros impuestos y sus accesorios como lo es el recargo (traducido en la indemnización) y la multa (sanción), es suficiente.

Propongo la desaparición de este accesorio y la reforma a los artículos 20 y 150 del Código Fiscal de la Federación con el fin de que se deroguen las fracciones relativas a los gastos de ejecución, y por tanto todos los relativos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. De la misma manera y por lo antes explicado, debe ser derogado el último párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, y 72 del Reglamento respectivo, y que son relativos a los honorarios por notificación de un crédito fiscal, que violentan la constitucionalidad.

CUARTA: En el caso de los accesorios del crédito fiscal, analizamos la actualización que establece la ley por inflación a todo tipo de contribuciones, con el fin de que el dinero que cobre la Secretaría de Hacienda a un contribuyente que no cumplió a tiempo con sus obligaciones de pago fiscales, tenga el valor real que le corresponde y no se devalúe en virtud de la inflación, por lo que se crea esta fórmula a fin de poder dar un valor inflacionario a lo recaudado. Sin embargo analizamos que en los recargos ya se contempla esta finalidad. Los recargos no se calcularán sobre los demás accesorios, y la actualización si se hará sobre la totalidad de el crédito fiscal y sus accesorios, lo que resulta a todas luces desproporcional ya que, el contribuyente se verá severamente afectado en su patrimonio y por lo tanto es inconstitucional.

Propongo la derogación del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación relativo a la actualización del monto de las contribuciones, por considerarlo inconstitucional.

QUINTA: Respecto de la multa, concluyo que no existe fundamento Constitucional para que la autoridad administrativa fiscal las establezca, sin embargo, por la explicación que he dado en el capítulo correspondiente considero que la multa es necesaria como medio de sanción para que la sociedad no incumpla con sus obligaciones, es un medio coactivo.

Como ya lo mencioné, no estoy por tanto en contra de que exista la multa como una forma de sanción a las infracciones fiscales, pero debo ser clara al reconocer que yo no encuentro su fundamento en el texto Constitucional, por lo que también **propongo una reforma al artículo 21 Constitucional de la siguiente manera: Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de las leyes y reglamentos de policía y buen gobierno que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas, así como las que se deriven de infracciones a las leyes fiscales.**

Siempre y cuando la multa no sea excesiva, desproporcional o inequitativa análisis que compete a otro trabajo de investigación respecto de este interesante tema.

Considero que, con este trabajo participo en una manera minúscula pero consistente en una reforma fiscal que es urgente y necesaria para el

bienestar del país. Es prioritario que cada vez más abogados nos intereseamos en las cuestiones fiscales, pues somos los responsables de tantas víctimas del sistema fiscal; responsables, porque a nosotros se nos ha encomendado el deber de velar siempre por la justicia, y no lo hemos hecho quizá por miedo o por falta de interés. Este es un tema poco explotado, mi experiencia frente a la poca bibliografía que existe y los criterios repetitivos que atienden a políticas del siglo XIX, sólo refleja la necesidad de trabajar para hacer verdad los principios de justicia tributaria que planteó Adam Smith y que son patentes en nuestra Constitución. Creo en la supremacía Constitucional y estoy segura de que haciendo un esfuerzo con sinceridad y honestidad aportando investigaciones como la presente, nuestro sistema fiscal y financiero podrá tener avances significativos que auguren un mejor futuro económico y social para nuestro país que es lo que buscamos todos.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA Romero, Miguel, *Segundo Curso de Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 1993.

ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 12ª ed, TEMIS, México, 1997.

BAZDRESCH, Luis, *Garantías constitucionales*, 5ª ed, Trillas, México, 1998.

BURGÓA Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 29ª ed, Porrúa, México, 1997.

CÁRDENAS Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1992.

CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 2ª ed, Harla, México, 1993.

DECUPIS, A., *El daño*, Barcelona, 2ª ed, Bosch, Barcelona, 1970.

DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, s/e, Pac, México, 1985

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús, *"Derecho Fiscal"*, McGraw-Hill, México, 1998.

FERNÁNDEZ y Cuevas, J. Mauricio, *Visitas domiciliarias para efectos fiscales, Aspectos constitucionales*, Dofiscales, México, 1983.

GARCÍA Maynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 41ª ed, Porrúa, México, 1990.

GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero mexicano*, 18ª ed, Porrúa, México, 1999

G' L, Valdivia Gerardo, *Aspectos Jurídicos del Financiamiento Público*, Porrúa, México, 1989.

GONZÁLEZ Rodríguez, Alfonso, *Justicia Tributaria en México*, Ius, México, 1992.

GUTIÉRREZ y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, 7ª ed, Porrúa, México, 1990.

H. Cámara de Diputados, *Derechos del Pueblo Mexicano*, 4ª ed, M.A. Porrúa, México, 1994.

JOHNSON Okhuysen, Eduardo Andrés, *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal en el sistema tributario federal mexicano*, Libros de México, México, 1984.

KAYE, Dionisio J., *Derecho Procesal Fiscal*, Colección Ensayos Jurídicos, 4ª ed, Themis, México, 1994.

LASTRA Lastra, José Manuel, *Fundamentos de Derecho*, McGraw-Hill, México, 1995.

LOMELÍ Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, Porrúa, México, 1979.

MABARAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill, México, 1996.

MARGAIN Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, 9ª ed, McGraw-Hill, México, 1989.

MORENO Padilla, Javier, *El principio de igualdad en el derecho tributario, Principios Tributarios Constitucionales*, UNAM, México, 1996.

OVALLE Favela, José, *Teoría General del Proceso*, 2ª ed, Harla, México, 1994.

ROJAS Soriano, Raul, *Métodos para la Investigación Social (una proposición dialéctica)* 12ª ed, Plaza y Valdés, México, 1992.

SANTILLÁN López, Roberto, *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*, UNAM, México, 1962 .

SMITH, Adam, *La riqueza de las naciones*, Aguilar, Madrid, 1956.

VALDÉS Villareal, Miguel y otros, *Principios Tributarios constitucionales* Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca (España), Instituto Cultural Domeq (México), México, 1992.

ENCICLOPEDIA PARLAMENTARIA Serie VI Vol. I Tomo I *El Marco Jurídico de las políticas financiera, energética, educativa, de comunicaciones y transportes , social y de comunicación social*, M.A. Porrúa, México, 1997

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Colección Fiscal (compilación) 15ª ed, Delma, México, 1999.

Legislación Fiscal , Tomo I y II, Servicio de Administración Tributaria, México, 1999.

Legislación Fiscal , Tomo I y II, Servicio de Administración Tributaria, México, 2000.