

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DERECHO Y CRIMINOLOGÍA**



TESIS

**“BENEFICIO O PERJUICIO DEL ERARIO FEDERAL,
DERIVADO DE LA OMISIÓN DE UN PLAZO PARA FINALIZAR EL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN UNA VEZ INICIADO
POR LAS AUTORIDADES FISCALES. PROPUESTA DE UNA REFORMA”**

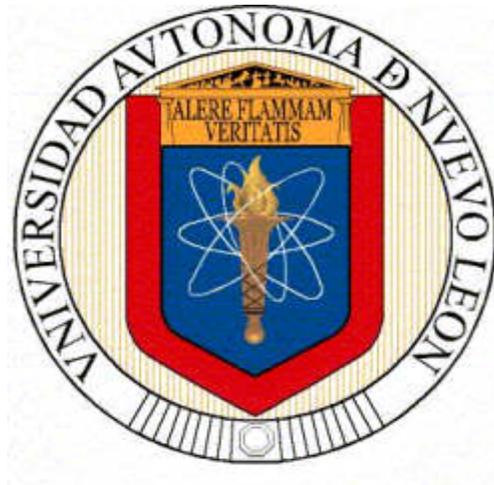
PRESENTA

CLAUDIA SÁNCHEZ MARROQUÍN

**PARA OBTENER EL GRADO DE
DOCTOR EN DERECHO
CONSTITUCIONAL Y GOBERNABILIDAD**

2021

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
FACULTAD DERECHO Y CRIMINOLOGÍA



TESIS

**“BENEFICIO O PERJUICIO DEL ERARIO FEDERAL, DERIVADO
DE LA OMISIÓN DE UN PLAZO PARA FINALIZAR EL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN UNA VEZ
INICIADO POR LAS AUTORIDADES FISCALES. PROPUESTA DE
UNA REFORMA”**

PRESENTA

CLAUDIA SÁNCHEZ MARROQUÍN

**PARA OBTENER EL GRADO DE DOCTOR EN
DERECHO CONSTITUCIONAL Y
GOBERNABILIDAD**

DIRECTOR DE TESIS: DR. MOHAMMAD HOSEIN BADI ZABEH

CO DIRECTORA DE TESIS: DRA. MYRNA ELIA GARCÍA BARRERA

DECLARACIÓN DE AUTENTICIDAD Y DE NO PLAGIO

DECLARO QUE:

1. El presente trabajo de investigación, tema de la tesis presentada para la obtención del título de Doctor (a), es original, siendo resultado de mi trabajo personal, el cual no he copiado de otro trabajo de investigación.
2. En el caso de ideas, formulas, citas completas, ilustraciones diversas, sacadas de cualquier tesis, obra, artículo, memoria, en versión digital o impresa, se menciona de forma clara y exacta su origen o autor en el cuerpo del texto, así como figuras, cuadros, tablas u otros que tenga derechos de autor.
3. Declaro, que el trabajo de investigación que pongo en consideración para evaluación no ha sido presentando anteriormente para obtener algún grado académico o título, ni ha sido publicado en algún otro sitio.
4. Soy consciente de que el hecho de no respetar los derechos de autor y hacer plagio, es objeto de sanciones universitarias y/o legales, por lo que, asumo cualquier responsabilidad que pudiera derivarse de irregularidades en la tesis, así como de los derechos sobre la obra presentada.
5. De identificarse falsificación, plagio, fraude, o que el trabajo de investigaciones haya sido publicado anteriormente; asumo las consecuencias y sanciones que de mi acción se deriven, responsabilizándome por todas las cargas pecuniarias o legales que se deriven de ello, sometiéndome a las normas establecidas y vigentes de la UANL.

DEDICATORIA

Dedico esta tesis primeramente a Dios, por haberme permitido llegar hasta aquí hoy, por darme fuerza y salud para llevar a cabo mis metas y lograr mis objetivos.

A mi esposo y a mis hijos, por estar conmigo en todo momento, por alentarme a continuar cuando pensaba que ya no podría más, por su paciencia y comprensión, pues, son quienes han sufrido más directamente las consecuencias del trabajo realizado.

Javier, Bernardo y Natalia.

A mis padres, por apoyarme en cada decisión que he tomado en mi vida, por su amor incondicional, por los valores que me inculcaron, por sus consejos, por enseñarme que el mejor conocimiento que se puede tener es el que se aprende por sí mismo.

Francisco y Amparo (+)

A mis hermanos, por su cariño y apoyo, por tener siempre fe en mí; quienes, con sus palabras: *“A pesar de que eres la pequeña de la familia siempre has demostrado ante todos tu grandeza”*, hacen que me sienta orgullosa de lo que soy.

Martín, Judith, Diana, Nancy y Juan

AGRADECIMIENTO

Me gustaría agradecer en estas líneas la ayuda que muchas personas me han brindado durante el proceso de investigación, redacción y culminación de este trabajo, resultándome muy difícil poder nombrarlas a todas en tan poco espacio.

Al Dr. Mohammad Hosein Badii Zabeth y a la Dra. Myrna Elia García Barrera, Director y Co Directora de tesis, respectivamente, por su apoyo total, por haberme guiado en la elaboración de esta investigación, por sus consejos, y que, por su experiencia, por sus valiosas aportaciones y correcciones, hoy puedo culminar con éxito mi tesis y lograr otro objetivo propuesto.

A todos mis Maestros, quienes, con la enseñanza de sus conocimientos ayudaron en mi formación académica y me motivaron a desarrollarme como persona y profesional.

A mis compañeros Gabriel, Roberto, Edith, Dante, Guillermo y Lucero, que nos apoyamos mutuamente en nuestra formación profesional. Por el tiempo compartido. Por las tareas que realizamos juntos. Por las veces que me orientaron y me explicaron. Por su ayuda desinteresada. Por contribuir con su granito de arena para que pudiera realizar este trabajo.

A la Universidad Autónoma de Nuevo León y en especial a la Facultad de Derecho y Criminología por permitirme cursar el Doctorado.

**“BENEFICIO O PERJUICIO DEL ERARIO FEDERAL, DERIVADO DE LA
OMISIÓN DE UN PLAZO PARA FINALIZAR EL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN UNA VEZ INICIADO POR LAS
AUTORIDADES FISCALES. PROPUESTA DE UNA REFORMA”**

ÍNDICE

PROTOCOLO

1.- Título	7
2.- Antecedentes	7
3.- Planteamiento del problema	8
3.1.- Formulación del problema	9
4.- Objetivo	9
4.1.- Objetivo general	9
4.2.- Objetivos específicos	9
5.- Justificación y delimitación de la Investigación	10
5.1.- Justificación práctica	10
6.- Delimitación de la Investigación	10
7.- Marco teórico y marco referencial	11
8.- Hipótesis	11
8.1.- Variables de hipótesis	12
8.2.- Tesis	12
8.3.- Antítesis	12
9.- Metodología	13

INTRODUCCIÓN	15
---------------------	-----------

PARTE PRIMERA: EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN COMO HERRAMIENTA DE FACULTADES ECONÓMICO-COACTIVAS	18
---	-----------

CAPÍTULO 1. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN COMO FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA. ORIGEN DE FEDERALISMO MODERNO

1.1 El procedimiento administrativo de ejecución como facultad económico – coactiva	19
1.2.- Federalismo moderno	31
1.2.1 Federalismo centralizado y federalismo descentralizado	39
1.3 Breves antecedentes de la facultad económico-coactiva en México	47

CAPÍTULO 2. FEDERALISMO Y SOBERANÍA EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA	53
2.1 Referencia a las Constituciones que han regido en México	54
2.2 Soberanía de los Estados Unidos Mexicanos	64
2.3 Fundamento constitucional del Pacto Federal	69
2.4 Facultades que expresamente se otorgan a la Federación Mexicana en la Constitución	74
2.4.1 Facultades expresas	78
2.4.2 Facultades implícitas	83
2.4.3 Facultades concurrentes y/o Facultades coincidentes	89
CAPÍTULO 3. FEDERALISMO FISCAL	95
3.1 Fundamento Constitucional del federalismo fiscal mexicano	99
3.2 Fuentes de imposición exclusivas de la federación	104
3.3 Delimitación de facultades en materia fiscal	110
CAPÍTULO 4. EL PRESUPUESTO PÚBLICO Y SU RELACIÓN CON LAS POLÍTICAS PÚBLICAS	117
4.1 Marco conceptual	121
4.2 Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018	127
4.2.1 Plan Nacional de Desarrollo 2019 – 2024	136
4.3 Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria	138
4.3.1 La contribución como parte esencial del presupuesto	143
PARTE SEGUNDA: LA FIGURA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN MÉXICO	151
CAPÍTULO 1. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	154
1.1 Marco conceptual	154
1.2 Marco jurídico	161
1.2.1 Substanciación en términos del Código Fiscal de la Federación	162
1.3 El impacto constitucional del procedimiento administrativo de ejecución	177
1.3.1 Control de constitucionalidad, concentrado y difuso	182
1.3.2 Violación a los principios constitucionales en materia fiscal	189
CAPÍTULO 2. LAS CONTRIBUCIONES	196
2.1 Marco conceptual de las Contribuciones	200
2.1.1 Teoría de Kelsen	206
2.1.2 Teoría de Luhmann	209
2.1.3 Teoría de Hart	214
2.1.4 Teoría de Dworkin	220
2.1.5 Teoría de Habermas	225
2.2 Marco jurídico de las contribuciones	230
2.2.1 Legislación	235
2.2.2 Jurisprudencia	239
2.2.3 Principios doctrinales de las contribuciones	244

CAPÍTULO 3. EL CRÉDITO FISCAL	254
3.1 Marco conceptual	256
3.2 Marco jurídico	259
3.3 Acto administrativo como expresión de la determinación del crédito fiscal	263
3.3.1 Naturaleza del crédito fiscal	267
3.3.2 Finalidad de la determinación del crédito fiscal	271
 PARTE TERCERA: EL ROL DE LOS SUJETOS EN LA SUBSTANCIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	 276
 CAPÍTULO 1. LOS CONTRIBUYENTES (SUJETO PASIVO)	 281
1.1 Marco constitucional	284
1.2 Obligaciones de los contribuyentes	290
1.3 Derechos de los contribuyentes	293
1.3.1 Derechos fundamentales (humanos) trasgredidos por la ejecución de un crédito fiscal	299
1.4 El embargo en materia fiscal federal: entre la legalidad y la falta de límites	306
 CAPÍTULO 2. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES (SUJETO ACTIVO)	 312
2.1 Marco conceptual	318
2.2 Procedimientos de fiscalización	324
2.2.1 Requerimiento de información y documentación	331
2.2.2 Revisión de gabinete	336
2.2.3 Visita domiciliaria	342
2.2.4 Simulación de negocios	348
 CAPÍTULO 3. LA FUNCIÓN RECAUDATORIA DE LAS AUTORIDADES FISCALES	 356
3.1. La Coordinación fiscal	357
3.1.1 Autoridades federales	363
3.1.2 Autoridades estatales	368
3.1.3 Autoridades municipales	374
3.2 Efectos de la recaudación	379
3.2.1 Recaudación fiscal	383
3.2.2 Recaudación efectiva	389
3.2.3 Panorama de la recaudación efectiva	393
3.2.4 Recaudación fiscal en 2019	397
 CAPÍTULO 4. EXCESO EN LA EJECUCIÓN DE ATRIBUCIONES	 399
4.1 Carencia de fundamento jurídico de un plazo conclusivo	391
4.2 Efectos positivos y negativos de la coacción del cobro	403
4.3 Base de un sistema fiscal que cumpla con el imperativo constitucional de dar protección al patrimonio del contribuyente	408

CONCLUSIONES	412
BIBLIOGRAFÍA	416
ÍNDICE DE TABLAS	438
ÍNDICE DE IMÁGENES	438

PROTOCOLO

1.- TÍTULO

“Beneficio o perjuicio del erario federal, derivado de la omisión de un plazo para finalizar el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado por las autoridades fiscales. Propuesta de una reforma.”

2.- ANTECEDENTES

Se iniciará reflexionando, que el gobierno federal mexicano sustenta sus políticas públicas en el Plan Nacional de Desarrollo, de las que se desprende el propósito de éste frente a la sociedad que representa, razón por la que se hará una breve exposición de los cinco ejes que integran el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018; para, posteriormente, abordar el presupuesto público, a través del cual el gobierno federal mexicano financiará sus actividades a fin de llevar a cabo las directrices del Plan Nacional de Desarrollo.

Se evidenciará, que uno de los conceptos más importantes que integran el presupuesto público, son las contribuciones, las que, a su vez, se integran de los impuestos, mismos impuestos que, de conformidad con lo establecido por las legislaciones vigentes, los sujetos obligados en razón de la configuración de los supuestos jurídicos previstos en dichas disposiciones legales (contribuyente o sujeto pasivo), deben autodeterminarse y pagar al fisco federal.

Sin embargo, existe la posibilidad de que los contribuyentes no den cumplimiento a la correcta y legal autodeterminación de los impuestos correspondientes, así como a su pago por los períodos y en las fechas previstas en las leyes fiscales; situaciones que fueron contempladas por el legislador mexicano, estableciendo así las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, temática que también se abordará a efecto de dar paso a la emisión de las resoluciones determinantes de

los créditos fiscales, mismos que, al quedar firmes y ser exigibles, darán origen al procedimiento administrativo de ejecución.

Siendo en el desarrollo del marco teórico y jurídico del procedimiento administrativo de ejecución, que se evidenciará una omisión respecto al plazo que las autoridades fiscales tienen para concluir la ejecución una vez iniciada en contra del contribuyente, explorando los beneficios y los perjuicios que dicha omisión origina en favor y en contra de los contribuyentes, así como también del mismo erario federal, según las particularidades del caso analizado.

3.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los elementos para plantear un problema son tres, y están relacionados entre sí:

1. Los objetivos que persigue la investigación;
2. Las preguntas de investigación; y
3. La justificación del estudio.

En esta investigación se analizará el procedimiento administrativo de ejecución, que tiene por efecto que el Estado recupere, vía coercitiva, aquellas cantidades que indebidamente dejaron de pagarse por el contribuyente o que la autoridad, dentro de sus facultades de comprobación, determinó a cargo de dicho contribuyente.

El problema consiste en la omisión del plazo en el Código Fiscal de la Federación para que las autoridades hacendarias concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez que es iniciado para hacer efectivos los créditos fiscales determinados a cargo de los contribuyentes, lo que genera incertidumbre jurídica a estos últimos, pero, no por ello debe de ser siempre un perjuicio al incrementarse el monto del crédito con actualización y recargos, sino que ocasionalmente, da la pauta a un beneficio al contribuyente al no concretarse la efectividad del crédito ejecutado, esto, al no trascender del mero documento a su patrimonio, siendo en ese momento en que es visible el perjuicio que se causa al erario federal,

repercutiendo en el presupuesto federal y en el financiamiento de las actividades para llevar a cabo los ejes del Plan Nacional de Desarrollo.

3.1.- FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuál es la propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación para establecer un plazo, a efecto de que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución, una vez expeditas las facultades de dichas autoridades para hacer efectivos los créditos fiscales?

¿Cuál es el mayor impacto cuantificable -beneficio o perjuicio-, que se genera al erario federal al no establecerse en el Código Fiscal de la Federación un plazo cierto e idóneo para que las autoridades hacendarias concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado a cargo del contribuyente o deudor?

4.- OBJETIVO

4.1.- OBJETIVO GENERAL

Demostrar el impacto, en beneficio o en perjuicio al erario federal, al no encontrarse previsto en el Código Fiscal de la Federación un plazo para que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez instaurado, derivando así, en una propuesta de reforma en dicho ordenamiento legal.

4.2.- OBJETIVO ESPECÍFICOS

a) Determinar la eficacia del procedimiento administrativo de ejecución para recuperar las cantidades establecidas por la autoridad, originadas por concepto de contribuciones omitidas por los contribuyentes.

b) Evitar un estado de inseguridad jurídica al contribuyente o deudor que ha sido afectado en su patrimonio, al haber sido este objeto de embargo precautorio por la autoridad que ha iniciado acciones para llevar a cabo el cobro coactivo.

c) Evitar excesos por parte de la autoridad, al no existir un límite en cuanto al señalamiento de bienes (propiedad del contribuyente deudor) para embargo, como consecuencia de la omisión en el Código Tributario Federal de un plazo para finalizar el procedimiento administrativo de ejecución.

d) Determinar cuál es el mayor impacto -beneficio o perjuicio- que se da al erario federal al omitirse en el Código Fiscal de la Federación plazo para que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado.

e) Considerar la fijación de un plazo en la codificación aplicable -Código Fiscal de la Federación- para salvaguardar y garantizar tanto el erario federal como el patrimonio del contribuyente, originando de esta forma una recaudación efectiva.

5.- JUSTIFICACIÓN Y DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

5.1.- JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA

Consciente de la importancia de que se concreten las metas fijadas en el Plan Nacional de Desarrollo, previstas por el gobierno federal mexicano para satisfacer las necesidades de la sociedad, así como de que no se mengue el patrimonio del contribuyente o del erario federal, deben establecerse los beneficios y los perjuicios que acarrea la omisión en el Código Fiscal de la Federación de un plazo para que las autoridades hacendarias concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado; lo anterior, a efecto de establecer la viabilidad de una propuesta de reforma para subsanar dicha omisión.

6.- DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación se circunscribe a las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo de ejecución en el Código Fiscal de la Federación, para con ello, determinar la necesidad de proponer una reforma a dicho ordenamiento legal a fin de prever un plazo adecuado y real para que las

autoridades hacendarias concluyan el procedimiento administrativo de ejecución iniciado a cargo de los contribuyentes para hacer efectivos los créditos fiscales firmes y exigibles.

7.- MARCO TEÓRICO Y MARCO REFERENCIAL

Para explicar esta investigación es necesario partir de los siguientes elementos conceptuales que servirán de base para profundizar la indagación que nos ocupa:

En principio, se puede decir que todos los problemas de investigación comienzan con un problema de teorización. La primera tarea del investigador es traducir el problema de la realidad y eso puede hacerse sólo si la teoría es implícita o explícita.

Marco teórico: El contexto general en el que se ubica el tema propuesto se sitúa en el Código Fiscal de la Federación, al carecer dicha codificación de un término real y adecuado para concluir, una vez instaurado por las autoridades hacendarias, el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales.

Marco referencial: Aquí se analizará y expondrá la existencia de aquellas teorías sobre el tema, enfoques teóricos, investigaciones y antecedentes en general que se consideren válidos para el correcto encuadre del estudio, además, datos estadísticos y aspectos legales que permitan concebir variables e hipótesis correspondientes.

8.- HIPÓTESIS

La hipótesis del tema a desarrollar se ciñe a lo siguiente: La omisión del legislador de prever en el Código Tributario Federal un plazo real y adecuado para concluir el procedimiento administrativo de ejecución, causa serias afectaciones al contribuyente deudor, incluso, al erario federal, respecto a las fechas de hacer efectivos los créditos fiscales firmes y exigibles, de ahí que sea necesario una reforma sobre este punto.

De tal forma, al generar perjuicio al erario federal, debido a que en la actualidad el Código Fiscal de la Federación en su artículo 146 omite establecer un plazo para concluir el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado por las autoridades fiscales, la efectividad de un crédito fiscal firme puede nunca darse o concretarse, impactando de forma directa al presupuesto federal e indirecto a los ejes contemplados en el Plan Nacional de Desarrollo, en el cual el gobierno federal mexicano pretende materializar el beneficio de la sociedad.

8.1.- VARIABLES DE HIPÓTESIS

La realización por parte de la autoridad, del procedimiento administrativo de ejecución de conformidad con lo dispuesto en el artículo 146 del Código Tributario Federal, afecta sin duda, al contribuyente deudor, pero, sobre todo, afecta considerablemente al erario público, pues genera un estado ruinoso que en nada beneficia a nuestro país.

Una reforma al Código Fiscal de la Federación, para que se fije un plazo concreto e idóneo para finalizar el procedimiento administrativo de ejecución al haber sido iniciado por la autoridad, evita en gran medida, por una parte, que tal autoridad exceda en sus facultades al respecto; y, por la otra, que el crédito fiscal firme y exigible no sea cobrado.

8.2.- TESIS

Exponer la evidente falta de plazo en el Código Fiscal de la Federación respecto a la conclusión del procedimiento administrativo de ejecución, una vez que quedan acreditadas las facultades ejecutoras de la autoridad hacendaria para hacer efectivo el cobro de créditos fiscales.

8.3.- ANTÍTESIS

En el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación se establece un plazo de cinco años para que los créditos fiscales se extingan por prescripción, lo que se contrapone con el objeto del presente estudio.

9.- METODOLOGÍA

La presente investigación es de tipo básica.

También es del nivel descriptivo-explicativo-correlacional, por cuanto se describe cómo repercute la omisión de un plazo preciso e idóneo en la codificación fiscal aplicada, para concluir el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado. De igual forma, analiza la posibilidad de cómo la implementación de un plazo concreto para finalizar el procedimiento de cobro coactivo por parte de la autoridad que lo lleva a cabo haría más efectiva la materialización del cobro del crédito fiscal determinado a un contribuyente deudor y, por consecuencia, se incrementaría la recaudación fiscal.

En cuanto a los métodos utilizados en esta investigación, se han utilizado los siguientes:

Descriptivo. Para describir todos los aspectos relacionados con el hecho que no existe en el Código Fiscal de la Federación un plazo concreto y adecuado para concluir, una vez iniciado por la autoridad, el procedimiento administrativo de ejecución y la efectividad, mediante el procedimiento administrativo señalado, una vez que se estableciera el plazo antes referido, del cobro de créditos fiscales determinados por la autoridad.

Inductivo. Para deducir la eficacia del cobro de créditos fiscales determinados por la autoridad a través del procedimiento administrativo de ejecución, al contemplarse un plazo preciso e idóneo para realizar tal procedimiento.

Deductivo. Para sacar las conclusiones de cómo impacta –beneficio o perjuicio- al erario federal, así como a los contribuyentes deudores, el que el legislador haya omitido establecer un plazo real e idóneo para efecto de concluir el procedimiento administrativo de ejecución, cuando es incoado por la autoridad que tiene la facultad de realizar el cobro de los créditos fiscales determinados.

Cualitativo. (Investigación documental) Pues, se utilizó para ello: libros, revistas, prontuarios fiscales, leyes federales, tesis de jurisprudencia e información obtenida en páginas de internet. Lo anterior, en razón de que la investigación documental es la búsqueda de una respuesta específica a partir de la indagación de instrumentos.

Así, la investigación documental experimentó una multiplicación de las fuentes de indagación, desde la introducción de las computadoras y la extensión de las telecomunicaciones, es decir, las tecnologías de información y de comunicación (TIC).

INTRODUCCIÓN

Países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico continúan incrementando sus niveles de recaudación mediante ingresos fiscales, a pesar de ello, en 2017 México fue el país que menos incrementó su recaudación fiscal, esta organización refiere que los ingresos del Impuesto al Valor Agregado siguen siendo la principal fuente de ingresos del impuesto sobre el consumo en la OCDE, el país presentó una reducción en la recaudación, pasando del 16.6% como proporción del Producto Interno Bruto en 2016 a 16.2% para 2017, pareciera poca la disminución, pero si se compara con los 46.2% que presenta Francia, que es un país con una menor extensión territorial y poco menos de lo doble de habitantes, se presenta un tanto ilógico y obvia la falta de políticas públicas que coadyuven con el incremento de la recaudación fiscal o que vayan en función de la recuperación de créditos fiscales a través del procedimiento administrativo de ejecución mediante un procedimiento económico coactivo, en lugar de permitir un incremento del monto de los créditos fiscales a un punto en donde se puedan llegar a considerar incobrables.

Esto es lo que ha estado pasando debido a la falta de un límite temporal en el procedimiento administrativo de ejecución, que tiene como objetivo la recuperación de créditos fiscales, pero que al no existir un plazo para resolver dicho objetivo, los procedimientos pueden tardar incluso años, convirtiéndose en cuentas incobrables o en otros casos, se vuelven deudas fiscales que atentan en contra del patrimonio del contribuyente, situación que tampoco es favorable en materia de gobernanza y constitucionalidad.

El presente estudio ha sido dividido en tres partes, en la primera, se estudiará el procedimiento administrativo de ejecución como una de las herramientas de facultad económico coactiva que tiene la autoridad tributaria, estudiando un poco de los antecedentes del federalismo y la soberanía en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, analizando las facultades que se otorgan a la Federación mexicana de manera expresa, además de analizar lo que representa el

presupuesto público y su relación con las políticas públicas, y cómo es que las contribuciones forman una parte sumamente importante de dicho presupuesto.

Para la segunda parte, se analizará la figura del procedimiento administrativo de ejecución, con esto se vislumbrará el impacto constitucional de dicho procedimiento, y, si existe algún tipo de violación a los principios constitucionales en materia fiscal, además de analizar varias de las teorías en materia tributaria como las de Kelsen o de Dworkin, que han servido como doctrina para crear principios, tales como los de proporcionalidad y equidad que son parte fundamental en la constitucionalidad del pago de contribuciones por parte del ciudadano mexicano. Finalmente, en esta segunda parte se analizará la figura del crédito fiscal, su naturaleza y la finalidad de la determinación de estos créditos a los cuáles tiene derecho el Estado de acceder para tener el financiamiento indispensable para llevar a cabo el Plan Nacional de Desarrollo.

Para la tercera y última parte, se estudiará el rol de los sujetos en la substanciación del procedimiento administrativo de ejecución, comenzando con el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, que es el contribuyente, cuáles son sus obligaciones y derechos, además de analizar, de qué manera se aplican los derechos humanos fundamentales en este procedimiento; y, de qué manera están siendo trasgredidos.

Además de comprender las facultades de comprobación por parte del sujeto activo, cómo y cuándo se llevan a cabo los procedimientos fiscalizadores más empleados por la autoridad, como lo es la visita domiciliaria, posteriormente, se va a comprender la función recaudatoria de la autoridad fiscal, y cómo es que a través de la coordinación fiscal se han establecido los límites, así como los convenios en favor de la recaudación tributaria a nivel federal, estatal y municipal.

Por último, el estudio finalizará con el análisis en el exceso que comprende la ejecución de atribuciones, y las carencias de elementos que fundamenten la exclusión de un plazo conclusivo en el procedimiento administrativo de ejecución,

además de estudiar cuáles son los efectos, tanto positivos como negativos de un procedimiento con esencia coactiva para el cobro de créditos fiscales, y finalmente, presentar una base de sistema que cumpla con el imperativo constitucional de dar protección al patrimonio del contribuyente.

A través de estos elementos se resolverá el objetivo del trabajo, que es demostrar el impacto en beneficio o perjuicio al erario federal, al no encontrarse previsto en el Código Fiscal de la Federación un plazo para que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez instaurado, derivando así en una propuesta de reforma en dicho ordenamiento legal.

PARTE PRIMERA

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN COMO HERRAMIENTA DE FACULTADES ECONÓMICO-COACTIVAS

En esta primera sección se abordará al procedimiento administrativo de ejecución desde el punto de vista facultativo, cómo nacen las obligaciones del ciudadano mexicano que dan pie a que el Estado tenga la autoridad para exigir un pago de contribuciones como contraprestación del otorgamiento de servicios públicos, establecidos principalmente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en las leyes de administración pública, tanto federal, como estatal y municipal. El medio a través del cual las autoridades fiscales exigen el pago de un crédito fiscal determinado por dichas autoridades es conocido como procedimiento administrativo de ejecución (PAE), también llamado procedimiento económico coactivo.

Dicho procedimiento consiste en el requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes y la publicación de convocatorias para el remate, esto, con el fin de recuperar el crédito fiscal, que es el que tiene derecho a percibir el Estado que provengan de contribuciones, accesorios o aprovechamientos, así como aquellos a los que las leyes le den ese carácter; de manera que, ésta primera sección estará enfocada a analizar las facultades económico coactivas que posee la autoridad fiscal por medio del procedimiento ejecutorio y, cuál es la fuente legal de estas facultades. Lo anterior, con el fin de detectar, al final del estudio, el beneficio o perjuicio del erario federal derivado de la omisión en la codificación aplicable (Código Fiscal de la Federación) de un plazo para finalizar el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado por las autoridades fiscales, considerando hacer un análisis de propuesta de reforma.

CAPÍTULO 1

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN COMO FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA. ORIGEN DE FEDERALISMO MODERNO

1.1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN COMO FACULTAD ECONÓMICO - COACTIVA

Para Pina Vara el proceso es el conjunto de actos regulados por la ley y realizados con la finalidad de alcanzar la aplicación judicial del derecho objetivo y la satisfacción consiguiente del interés legalmente tutelado en el caso concreto, mediante una decisión del juez competente.¹

El procedimiento conlleva la acción de proceder, o el método o modelo de conducir acciones ejecutorias, actuación a través de trámites judiciales o administrativos, como lo establece el mismo Pina Vara, al destacar al procedimiento, como el conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de los actos jurídicos civiles, procesales, administrativos y legislativos.²

Ahora bien, la palabra procedimiento, cuando es referida a las formalidades procesales va a representar un término igualitario al de enjuiciamiento, así como lo es la de proceso con el término de juicio; la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en los dos primeros párrafos del artículo 17, establece:

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

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

¹ Pina Vara, Rafael De (2014): *Derecho Procesal*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición, Pág. 420.

² Ídem. Pág. 421.

Son varios los tipos de procesos que se llevan a cabo ante los diversos tribunales en el país, más allá de la materia están obligados a apegarse a los lineamientos específicos en cuestiones, tales como la acción, la prueba o la jurisdicción. Bedolla y Robles, definen al procedimiento como el conjunto de actos que, a través de diversas fases y dentro de un lapso específico, realizan dos o más sujetos entre los que ha surgido una controversia a fin de que un órgano con facultades jurisdiccionales aplique las normas jurídicas necesarias para resolver dicha controversia mediante una decisión revestida de fuerza y permanencia, normalmente denominada sentencia.³

Como consecuencia, el procedimiento es el medio organizado y sistemático a través del cual el Estado lleva a cabo la función jurisdiccional, desahogando principalmente el derecho de audiencia como derecho humano contemplado principalmente en nuestra Constitución Política, inicialmente normada por los artículos 14 y 16, los cuales contemplan a la letra:

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

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

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

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

³ Bedolla Rocío, Raúl; y Robles Rangel, Paola Edith (2017): *Teoría General del Proceso*; México, Instituto Politécnico Nacional, Pág. 13.

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.”

El derecho humano constitucional es de aplicación jerárquica superior a cualquier otro ordenamiento, esto, derivado de lo que establece el artículo 133 Constitucional, de contenido:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.”

Como consecuencia de lo anterior, no existe ninguna norma superior a los Derechos Humanos que garantiza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sobre el particular, Emilio Rabasa y Gloria Caballero opinan, que “La Constitución es la base de nuestra organización política, jurídica y económica, y todas las leyes y actos que dicten las autoridades deben de estar en consonancia con ella. Del referido artículo 133, se advierten dos principios de gran importancia:

1. La Constitución federal es la ley primaria y fundamental, y
2. Todas las demás disposiciones, leyes federales, tratados constitucionales, leyes locales, etc. en su expedición y aplicación deben ajustarse a esa norma fundamental, es decir, deben de ser constitucionales”.⁴

⁴ Rabasa, Emilio y Caballero, Gloria, (2011); *Mexicano esta es tu Constitución*, 16° edición, México, Miguel Ángel Porrúa, Grupo Editorial; Pág. 351.

Sin duda, la finalidad de todo tipo de procedimiento legal consiste en la aplicación de la legislación o disposición general al caso concreto, causa de la controversia, con el objeto de darle la solución correspondiente; para vislumbrar mejor los conceptos relacionados a la actuación jurisdiccional, es importante considerar el siguiente cuadro:

Tabla No. 1.- Comparación de Conceptos

Proceso	Juicio	Litigio	Procedimiento
Es un conjunto de procedimientos, entendido como un conjunto de formas o maneras de actuar	Referencia expresa a la actuación que tiene un juez para dirimir una controversia llevada ante él	Significa pleito o disputa; por lo que basta con la inconformidad entre las voluntades de dos personas distintas para que surja un litigio	Se refiere a la forma de actuar

Fuente: Elaboración Propia.

En el caso del proceso de actuación de la administración pública se tiene el procedimiento administrativo, del cual, Nava Negrete considera, que el procedimiento es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción de actos administrativos en la esfera de la administración pública.⁵

Serra Rojas, por su parte, destaca que el procedimiento administrativo se encuentra constituido por un conjunto de trámites y formalidades, ordenados y metodizados en las leyes administrativas, que determinan los requisitos previos que proceden el acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuáles son necesarios

⁵ Nava Negrete, Alfonso (2014): *Derecho Administrativo Mexicano*; México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 4ta Edición 2014, Pág. 115.

para su perfeccionamiento y condicionan su validez, al mismo tiempo que para la realización de un fin.⁶

Es necesario recalcar que el acto administrativo previo siempre estará antepuesto al procedimiento administrativo de ejecución, ya que éste último no tendrá existencia alguna sin el primero, como, por ejemplo, para el procedimiento de determinación presuntiva de la utilidad fiscal, por el cual el contribuyente está obligado al pago de impuesto cumpliendo siempre con los actos, trámites y formalidades que serán indispensables para su perfeccionamiento, además de que condicionan su validez.

De modo que, si estos actos administrativos de tipo fiscal o meramente administrativos, no cumplen con las formalidades que expresa la legislación correspondiente, como lo fijan inicialmente los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de nuestro país ya transcritos en líneas anteriores, el acto jurídico resultante será imperfecto, además de nulo. Y para declararlo, se requiere de llevar un procedimiento administrativo que resuelva tal nulidad,

Aquí llega el momento de distinguir el mero acto administrativo del procedimiento y por supuesto, del procedimiento ejecutivo como facultad económico coactiva, por lo que, el acto administrativo también llamado en ocasiones como procedimiento administrativo, presenta las características siguientes:

1.- Carece de finalidad resolutoria de conflictos.- Esto hace referencia a que, el simple acto administrativo no está contemplado para resolver controversias entre las partes, caso contrario del proceso judicial, por ejemplo, la finalidad del acto administrativo es la de crear un acto jurídico de naturaleza administrativa, más allá de la producción de consecuencia de derecho.

2.- Está constituido por actos y formalidades.- Resulta variada la naturaleza de los actos administrativos, ya que los hay de carácter técnico, económico, jurídico,

⁶ Serra Rojas, Andrés (2010): *Derecho Administrativo*; México, Editorial Porrúa, Pág. 267.

financiero, fiscal, etc. y todos ellos preceden y preparan el acto administrativo final, estos actos respetan el proceso de la legislación correspondiente, y son ejecutados en la forma en que ésta les ordena.

3.- Los trámites y formalidades son realizados en modo, tiempo, lugar y secuencia que señala la ley.- El procedimiento administrativo tiene una estructura jurídica integral y organizada, esto no solo permite agrupar los diversos actos que participan en la creación del acto jurídico, sino que lo hace en forma, modo, tiempo, lugar y con las personas señaladas en la legislación correspondiente.

4.- Debe cumplir con las formalidad esenciales del procedimiento.- El procedimiento encuentra sus formalidades en el artículo 14 Constitucional, en donde se establece que los actos privativos de ciertos bienes jurídicos, como son la vida, la libertad o la propiedad de las personas, estarán sujetos a llevarse mediante juicio seguido ante los tribunales correspondientes, donde deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento, éstos son los principios formativos de cada procedimiento, a los cuáles deberá apegarse el acto administrativo para ser considerado como válido.

5.- Debe constar por escrito.- Respetando lo que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

6.- Carece de solemnidades.- Las solemnidades deben ser entendidas por el valor esencial que el legislador otorga a la forma en la creación del acto jurídico, tampoco existen en el procedimiento administrativo; por el contrario, el acto jurídico requiere agilidad en su proceso de tramitación a efecto de que la autoridad pueda aplicarlo a la brevedad y obtener los resultados que desea.

En términos de las cualidades antes expuestas, es claro que no se puede visualizar al procedimiento administrativo lejos de la relación que guarda con el acto administrativo, como una serie de formalidades y trámites que de forma sistemática se implementaron para la consumación precisamente del mismo, siendo inconcuso que, el procedimiento administrativo o el acto administrativo, no es ajeno a normas, ya que éstas son las que definen y puntualizan las formalidades del procedimiento, además de que garantizan el cumplimiento de obligaciones que corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas.

Derivado de lo anterior, se puede concluir que el procedimiento administrativo busca crear un acto jurídico que constituya la expresión de la voluntad del órgano de administración pública que lo lleva a cabo.

En el caso que nos ocupa, el procedimiento de ejecución es también un procedimiento administrativo, debido a que lo realiza un órgano, que es parte de la Administración Pública, sin embargo, guarda ciertas diferencias frente al procedimiento creador, ya que se basa en la resolución dictada por autoridad y la ejecución es llevada a cabo en contra de la voluntad del contribuyente deudor, lo que quiere decir que se lleva de forma coactiva.

Éste procedimiento ejecutorio es conocido también con el nombre de procedimiento de ejecución forzosa, debido a que se realiza en la vía de apremio, es decir, que se realiza por necesidad y no por convencimiento del contribuyente, es común que no se cumpla con las obligaciones a que están sujetos los contribuyentes en la determinación y pago de créditos fiscales, que, evidentemente, deben ser cubiertos por parte del particular para que en su defecto no sea ejecutado el cobro de los mismos, eludiendo y evadiendo su obligación contributiva.

Ponce, entiende por ejecución el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigne a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción, aún en contra de la voluntad del deudor.⁷

El procedimiento administrativo de ejecución, será la vía de cobro consagrada en la legislación fiscal a favor de la Hacienda Pública, que le da la facultad de hacer efectivos los créditos fiscales a su favor, directamente sin la intervención de una auditoría judicial.

Ávila comenta, que en la relación tributaria el sujeto activo de la misma, es decir, el Estado, no se encuentra vinculado con el sujeto pasivo de la relación, o sea el contribuyente, en una situación desigual, sino en una situación de igualdad; de tal manera que, en tanto el Estado como los contribuyentes rigen sus relaciones de acuerdo con las normas jurídicas dictadas por el poder legislativo, en consecuencia, tanto sus derechos como sus obligaciones recíprocas estarán regidos por esas normas jurídicas.⁸

Con el procedimiento administrativo de ejecución se hacen efectivos los créditos fiscales no pagados ni garantizados al fisco federal por el contribuyente omiso.

Sobre el particular, Vega comenta, que conceptuamos al procedimiento administrativo de ejecución fiscal como el conjunto de actos y formalidades, ordenados y metódicos que realiza la autoridad administrativa en materia fiscal, con objeto de hacer efectivo -coactivamente- el cumplimiento de un crédito fiscal no pagado o no garantizado por el contribuyente deudor, en las formas y plazos establecidos por la ley.⁹

⁷ Ponce Gómez, Francisco (2013): *Derecho Fiscal*; México, Editorial Porrúa, 14 Edición, Pág. 219.

⁸ Ávila, Toribio (2015): *Procedimientos Fiscales*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 61.

⁹ Vega Zenizo, Tomás Salvador (2006): *Inconstitucionalidad de la facultad económico coactiva atribuida a la administración*; México, Universidad Tecnológica de México, Pág. 88.

Derivado del concepto brindado por el autor citado, se desprenden los principales elementos constitutivos del procedimiento administrativo de ejecución, comenzando por el hecho de que se integra por un conjunto de actos y formalidades, como cualquier otro acto administrativo, además de que estos actos y formalidades son realizados de forma ordenada y metódica, y solo la autoridad administrativa en materia fiscal tendrá la competencia para realizar este procedimiento económico coactivo.

Este procedimiento hace referencia exclusivamente a créditos fiscales que no fueron pagados ni garantizados por el contribuyente, además, su objeto es cobrar dichos créditos y, finalmente, es esencialmente coactivo, pues, se practica en la vía de apremio, considerada como la última fase del procedimiento de ejecución forzosa a través de la que se busca la satisfacción total o parcial del crédito fiscal.

La existencia de la facultad dada a la autoridad administrativa fiscal ha sido objeto de argumentaciones aisladas en su contra, que la califican de inconstitucional, considerada como violatoria de garantías estipuladas en los artículos 14, 16 y 17 de la Carta Magna, toda vez que en ella la autoridad priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, por lo que el fisco se hace justicia por sí mismo.

Sin embargo, estas argumentaciones han estado lejos de tener una aceptación suficiente como para formar una corriente significativa, la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que corresponde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que, frente al interés público no puede prevalecer el interés particular, y es en éste momento en que la autoridad fiscal y la necesidad del gasto público le dan privilegios operativos a la recaudación fiscal a fin de que el Estado a través de sus gobiernos federal, estatal y municipal, lleven a cabo la gobernanza¹⁰ en la administración

¹⁰ El término gobernanza es una palabra de reciente creación y difusión que se ha acuñado con la misión de denominar a la eficacia, la calidad y la satisfactoria orientación de un estado, hecho que le atribuye a éste una

pública y proporcionar al contribuyente la infraestructura de servicios públicos, que dicho contribuyente paga con sus impuestos y que hace que la gobernanza deba de organizarse administrativamente para darle al ciudadano los servicios de infraestructura, para que pueda desarrollarse como uno de los efectos de tal gobernanza a través de la gestión de la administración pública, por lo que hay una relación entre la contribución, el gasto público, la administración pública, la gestión administrativa y los servicios públicos.

Los servicios y obra pública obligatoria para los gobernantes, federal, estatal y municipal, el lugar en donde debe el gobierno poner el dinero del pueblo que recauda por medio de los impuestos y explotación de recursos naturales como el petróleo y la generación de electricidad, son los que el estado de derecho fija, inicial y principalmente en los siguientes ordenamientos:

1.- Fracción III del artículo 115 Constitucional.

2.- Artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y de sus respectivos, en las leyes orgánicas de cada uno de los Estados de la República, en los que se ha pactado que el dinero del pueblo, el Presidente Municipal, el Gobernador del Estado y el Presidente de la República, lo inviertan en los siguientes rubros:

INFRAESTRUCTURA BÁSICA:

a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales.

buena parte de su legitimidad, puesto en otras palabras, sería algo así como una "nueva forma de gobernar", que promueve un nuevo modo de gestión de los asuntos públicos, fundamentado en la participación de la sociedad civil a todos sus niveles: nacional, local, internacional y regional.

Entonces, la gobernanza es el arte o modo de gobernar que tiene como propósito la consecución del desarrollo económico, social e institucional duradero, instando al sano equilibrio entre el estado, la sociedad civil y la economía de mercado. Ucha, Florencia (2011): "Definición de Gobernanza"; 10 de Diciembre de 2011 visto en <https://www.definicionabc.com/politica/gobernanza.php>

- b) Alumbrado público.
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos.
- d) Calles, parques y jardines y su equipamiento.
- e) Seguridad pública, policía preventiva municipal, estatal y federal.
- f) Tránsito, vialidad y movilidad.

INFRAESTRUCTURA BÁSICA SOCIAL:

- a) Educación pública: básica, secundaria preparatoria y universitaria.
- b) Alimentación.
- c) Agricultura, ganadería y desarrollo rural.
- d) Pesca.
- e) Desarrollo agrario, territorial y urbano.
- f) Salud.
- g) Seguridad social y acceso universal a los servicios de salud.

INFRAESTRUCTURA SOCIAL SECUNDARIA:

- a) Desarrollo social.
- b) Trabajo y previsión social.

INFRAESTRUCTURA OPERATIVA GUBERNAMENTAL:

- a) Servicios de gobernación.
- b) Relaciones exteriores, representación exterior de los intereses de la población a partir de la necesidad municipal, pero de aplicación en un ámbito federal.
- c) Defensa nacional.
- d) Marina.
- e) Hacienda y crédito público.
- f) Medio ambiente y recursos naturales.

- g) Energía.
- h) Economía.

INFRAESTRUCTURA FUNCIONAL:

- a) Comunicaciones y transportes.
- b) Mercados y centrales de abasto.
- c) Panteones.
- d) Rastro.
- e) Turismo.

Por lo que, para todo el financiamiento público se requiere de ingresos provenientes de la contribución del ciudadano, y en este escenario, no puede ser considerada de ilegítima la conducta de la autoridad hacendaria cuando dentro de los límites que presenta su competencia legal y apegada a las normas jurídicas aplicables se finca un crédito fiscal o se realiza el procedimiento económico coactivo para hacerlo efectivo.

La actividad que desenvuelve este procedimiento económico coactivo resulta constitucional, pues, el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional a través de disposiciones de carácter ejecutivo, que pueden ser sometidos a escrutinio judicial solicitado por los afectados, sin embargo, para demostrar su validez, no requieren de una aprobación previa de los tribunales, ya que las leyes le dan la validez anticipada que necesita para hacerse efectivos los créditos fiscales a favor del fisco.

El procedimiento administrativo ejecutorio es un claro ejemplo de actos realizados por autoridades a nivel federal, esto se debe al esquema de gobierno que rige nuestro país, conocido como federalismo, en donde se integran a los Estados libres y soberanos bajo una legislación general, la mayor de todas, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por su importancia para la presente

investigación, se profundizará más en el tema del federalismo nacional y su evolución a la nueva gobernanza.

1.2 FEDERALISMO MODERNO

Es necesario dar un giro de ciento ochenta grados para estudiar ahora la forma política del estado moderno a través de la construcción del federalismo, y la unión de estados sujetos a una federación.

Etimológicamente, el origen del vocablo federalismo proviene del latín *foedus*, que significa unión, alianza, pacto, acuerdo¹¹. En este orden de ideas, se hace referencia a la forma de estructuración y organización de asociaciones humanas; como consecuencia, la ciencia política la reconoce como la unión de diferentes conjuntos políticos que, a pesar de su asociación, conserva su carácter individual.

Gaxiola comenta, que el Estado federal se caracteriza por la coexistencia de dos órdenes jurídicas distintas, la federal propiamente dicha y la local. Así, el federalismo realiza un fenómeno de unión y no de unidad. El federalismo hace referencia a diversas partes que se unen y se vinculan entre sí, que antes se encontraban dispersas, y que por virtud de un pacto o de una convención esas partes se ligan y se integran al mismo tiempo en un cuerpo mayor que las contiene a todas, pero sin que cada una pierda su individualidad, y conserve algunas de las características que le eran propias, en tanto que otras de esas características las pierde al trasladarlas de manera irrevocable al cuerpo mayor.¹²

Tena Ramírez comenta, que esta distribución de facultades entre las dos órdenes es en sí misma de trascendencia para la vida del país, en virtud de que, esa

¹¹ Leal Rodríguez, Celina (2009): *Etimologías Latinas*; México, Universidad Autónoma de Nuevo León, 9na Edición, Pág. 32.

¹² Gaxiola, Jorge (2001): *Algunos Problemas del Estado Federal*; México, Editorial Cultura, 19na Edición, Pág. 71.

distribución debe resolver el problema de la conveniencia de cada una de las facultades ingresada a una u otra de las jurisdicciones.¹³

El federalismo, más allá de ser un esquema de organización política, representa una forma de gobierno que fue establecida en México con sangre y lucha de miles de mexicanos, no solo previo a la Independencia del país, sino posterior a ésta, pues, son tres las formas de gobierno que fueron turnando la dirección del país:

- a) La Monarquía.
- b) La República Central.
- c) La República Federal.

Después de obtener la independencia, México enfrentó la difícil tarea de consolidarse como Nación, los primeros años de vida independiente fueron caracterizados por desarrollarse en un clima complejo, donde no hubo paz ni tranquilidad, ya que, prevalecían los enfrentamientos entre diferentes posturas ideológicas. Al finalizar la guerra de independencia y desaparecer la autoridad Virreinal, se necesitó una nueva forma de gobierno, capaz de reorganizar el país, es cuando se confrontan los tres proyectos políticos antes mencionados: la Monarquía, la República centralista y la República federal.

Primero, se estableció la monarquía, para posteriormente adoptarse regímenes republicanos en donde se enfrentaron dos posturas, el federalismo y el centralismo; los primeros buscaban construir una república en donde los estados gozaran de autonomía, pero con estricto apego a una Constitución, por su parte, los centralistas pretendían crear una república en donde los estados estuvieran sometidos en sus decisiones a la autoridad central, pensaban que los estados no debían tener autonomía.

¹³ Tena Ramírez, Felipe (2007): *Derecho Constitucional Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 39na Edición, Pág. 113.

Existieron varios intentos fallidos de la república federal, intercambiando régimen con la república centralista, ésta última levantaba más revuelos que la Federal, pues, no se centralizaba la toma de decisiones de los entes considerados como libres, de manera que, a través de varias modificaciones y luchas entre liberales y conservadores, se instituyó la república federal.

El Estado federal constituye la realización más elevada de los principios del constitucionalismo, al ser la unión de dos o más estados soberanos relacionados con un fundamento jurídico, y en general, según Porrúa¹⁴, comprende las siguientes características:

- Un territorio propio, constituido como unidad por la suma de los territorios de los estados miembros.
- Una población que, dentro del estado miembro, forma la población del mismo con derechos y deberes de ciudadanía en relación con la entidad local. Esa población de los miembros, en su conjunto, formará la población del Estado federal, que también es sujeta de derechos y deberes específicos.
- Una sola soberanía, el poder supremo es el del Estado federal.
- La personalidad del Estado federal es única, en el plano internacional no representan papel alguno los estados miembros. El poder legislativo federal se constituye de dos Cámaras, una de diputados y otra de senadores, siendo éstos últimos, representantes de los estados miembros.

Como consecuencia, se puede vislumbrar que la solución federal responderá a la necesidad que tienen los pueblos, comunidades o estados diversos de mantenerse juntos para poder conseguir un fin común, al tiempo que se preserva la identidad de cada uno de éstos.

¹⁴ Porrúa Pérez, Francisco (2012): *Teoría del Estado*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición, Pág. 463.

Si se puede hablar de un elemento fundamental de la estructura del estado, se puede reconocer al federalismo como elemento base, que, en consecuencia, implica un modo de organización, empero, envuelve otros elementos como la democracia, el estado de derecho, la gestión administrativa, el estado social, que, en unión, van a representar la base sobre la cual se construye el complejo estatal.

Se da la posibilidad a los estados de participar de una manera equitativa y eficaz, no solo en la distribución de recursos públicos, sino en garantizar una serie de derechos básicos que se consideran intocables, sobre de esto, Cárdenas establece, que el federalismo moderno da vida a la idea del origen contractualista del poder y de la sociedad. Las partes se unen para integrar un todo, tal y como lo demuestra la experiencia nacional o la de Estados Unidos de Norteamérica.¹⁵

El estado es concebido como un ente integrado por unidades autónomas, lo que favorece la concepción de que las comunidades cuentan con derechos básicos que son intocables, de modo que, tiene una dosis de legitimidad política por la oportunidad que tienen los miembros de participar, de decidir y de recibir beneficios de manera equitativa.

El mismo Cárdenas sobre el federalismo moderno comenta, que es un arreglo, aunque no solo institucional, en donde existe un reparto vertical o territorial de competencias entre niveles de gobierno. De manera que, los elementos que conforman la idea del Estado federal son la coexistencia de dos órdenes jurídicas, la existencia de la voluntad popular y la coordinación de estos a través de la Constitución Política.¹⁶

La última etapa de la evolución del federalismo contemporáneo, es el federalismo cooperativo, que busca superar la rivalidad en las relaciones entre el poder central

¹⁵ Cárdenas Gracia, Jaime (2010): *Una Constitución para la Democracia*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 194.

¹⁶ Cárdenas Gracia, Jaime (2015): *México a la luz de los modelos federales*; México, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, Pág. 481.

y los estados, la administración pública pasó de realizar hace un siglo las funciones de policía, soldado y juez, a tomar en nuestros días una participación directa en la prestación de la mayoría de los servicios públicos.

Los inicios de la administración pública en el país, se remontan a los primeros años de un México independiente, basando la organización político jurídica en una nueva Nación y en la organización de Estados Unidos de Norteamérica, que habían conseguido formar una división de poderes y presidencialismo con éxito. Y, a través de las leyes específicas que rigen el sistema público vertidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se logró colocar los cimientos que dieron la pauta necesaria para que existiera una organización político jurídico, en búsqueda del bienestar y optimización, de los recursos públicos captados de la soberanía nacional que es el pueblo.

Sin embargo, estos procesos administrativos se han ido envejeciendo y provocando que se requiera de una reconstrucción de la capacidad administrativa, a través del fomento de finanzas públicas mucho más sanas y una redirección estratégica de calidad y de conocimiento, en la actualidad ha surgido el fenómeno de la Nueva Gestión Pública¹⁷ (NGP) o la nueva gobernanza, comprendido en una idea de proceso global de transformación del Estado y difundido enérgicamente en todo el mundo, en búsqueda del cambio y modernización de la administración pública.

Como consecuencia, el estado de esta temática ha ido evolucionando en relación directa con las nuevas tecnologías, la explosión demográfica, la producción de alimentos e insumos, y la necesidad de una gobernanza; ágil, flexible y moderada

¹⁷ La NGP es una búsqueda de lograr una mayor productividad en eficiencia colectiva, porque no sólo se espera el cumplimiento de metas por parte de la responsabilidad de liderazgo de quienes la dirigen sino y fundamentalmente es cuánto hemos comprometido al ciudadano en aquel éxito.

En síntesis, la Nueva Gestión Pública está fundamentada sobre:

- a) La formulación estratégica de políticas de desarrollo y gestión.
- b) La gradual eliminación del modelo burocrático hacia una gestión por resultados.
- c) La creación del valor público.
- d) El desarrollo de las instituciones y dimensionamiento adecuado del Estado.
- e) El mejoramiento de las conquistas macroeconómicas y la equidad social.

a los derechos humanos del gobernado, naciendo en este contexto, el modelo de la Nueva Gestión Pública.

Ingraham comenta, que “puede considerarse a este nuevo modelo de gestión pública como un subconjunto de todo el desempeño político y no como una serie de esfuerzos técnicos separados de ella.”¹⁸

Otros estudiosos de la materia como Christopher Pollit y Geert Bouckaert, en su libro “Reforma de la Administración Pública”, han considerado en general que esta nueva gestión conduce a un gobierno más económico y eficiente, con servicios de mayor calidad y programas más eficaces, y además, simultáneamente, introduce cambios como la ampliación del control político, mayor libertad a los gerentes para que lleven a cabo su gestión, mayor transparencia gubernamental y una mejora de la imagen de aquellos ministros y líderes comprometidos.¹⁹

Olías de Lima²⁰ refiere, que la Nueva Gestión Pública expresa una serie de propuestas, características o pautas, que consistirían básicamente en:

1. Reducción del tamaño del sector público: Que se caracteriza por los famosos procesos de privatización y correspondiente desregulación de estos sectores, basada en la ineficiencia del estado frente a la eficiencia del mercado. Este proceso iría de la mano con la descentralización. El sistema burocrático es muy grande, costoso e ineficiente, todos los ciudadanos lo mantenemos, entonces, hay que reducirlo y dárselo al sector privado para que opere tan bien como lo ha hecho, cuidando sus propios intereses.

¹⁸ INGRAHAM, Philip (2009): *Revisión de la Administración Pública*, Mc Graw Hill, 1ra Edición. Pág. 67.

¹⁹ Pollit, Christopher y Bouckaert, Geert (2010) *Reforma de la Administración Pública, un análisis comparativo*; Editorial Oxford. Pag. 234-240.

²⁰ Olías de Lima, Blanca (2011): *La evolución de la Gestión Pública: La Nueva Gestión Pública*; Madrid, España, Editorial Pearson Educación. Cap. LI.

2. Descentralizar las organizaciones: Que consiste en erradicar el gigantismo de las instituciones públicas para controlar mejor y acercarse más a la realidad del ciudadano y su entorno, conociendo mejor sus problemas para darles una rápida solución.
3. Jerarquías planas: Se deben eliminar los excesivos escalones jerárquicos, se mejoraría la coordinación y comunicación con la consiguiente reducción de procedimientos y tiempo.
4. Desburocratización y competencias: Eliminar el procedimentalismo, el formalismo y la irresponsabilidad. La fragmentación de las organizaciones servirá para que compitan entre ellas por recursos, servicios y clientes.
5. Desmantelar la estructura estatutaria: Empleo flexible en la contratación, variando de nivel conforme a las necesidades de la organización, teniendo en cuenta la motivación y el desempeño, mientras que las remuneraciones se cotizan en relación con los resultados.
6. Creación de agencias: Conocidas, también, como organizaciones autónomas, es una unidad gestora independiente a la estructura central, se vincula a ella a través de la confianza y la responsabilidad política. Significa también la clara separación de la unidad central de planificación y fiscalización de las unidades operativas.
7. Dejar al usuario y pasar al cliente: La Administración ya no ejerce poder sobre él, éste es un cliente a quien se le sirve y es un protagonista en el servicio.
8. Evaluación: Busca medir los resultados de la gestión con base en el cumplimiento de objetivos, se desplaza a los sistemas de control de legalidad y financiero contables; se pasa de medir el medio interno a medir el entorno, lo externo.

9. Cambiar de cultura: Eliminar la reticencia de los funcionarios al cambio.
10. Un nuevo perfil de administrador ejecutivo o gerente público: El cual es guiado por la búsqueda de resultados; posee mayor libertad del uso de recursos y de personal, se cuenta entonces con un líder que dirige la organización.
11. Empoderamiento de los funcionarios, empleados públicos y de los clientes: Potenciar y capacitar a los gerentes y clientes respectivamente, para que puedan tomar decisiones autónomas.

Para este tipo de administración más enfocada en el usuario y no en los procesos, se requiere de un líder mediador y articulado, que pueda motivar y dialogar, así como generar consensos; se busca una mejora integral, no solo de los procesos, modelos y estructuras gubernamentales sino también de una imagen como institución pública, Carlos Gómez Díaz de León explica, que en el desarrollo de la Nueva Gestión Pública aún no es posible evaluar los alcances, debido a que existen gobiernos que ya lo han impulsado, sin embargo, otros aún no la ponen práctica, en el caso de México, se enfrenta a una problemática diferente a la de los Estados Unidos de Norteamérica, por supuesto que hay intentos evidentes en varias entidades federativas y sobre todo, se observan a nivel municipal, a pesar de que cada uno de ellos tiene una problemática distinta en algunas regiones se han puesto en práctica reformas de corte gerencial, programas inspirados en la Nueva Gestión Pública, medidas que garantizan el acceso a la información pública para optimizar las tecnologías de la información, mejora regulatoria, programas de evaluación de desempeño y prestación de servicios públicos.²¹

Este federalismo moderno se centra en los procesos de financiación, diseño, prestación y administración de servicios públicos, y que identifica como norma dominante en la provisión de tales servicios la coparticipación de todos los poderes;

²¹ Gómez Díaz de León, Carlos (2008): *Administración Pública Contemporánea*; México DF, McGraw Hill. Pag. 67 a 72.

ante la exorbitante cantidad de funciones que viene a realizar el gobierno central, se hace necesario una participación decidida de los niveles de gobierno en el federalismo, para aprovechar de mejor manera las oportunidades que genera la planeación de estrategias por un lado, y la ejecución de esos proyectos al poder, que se encuentra más cercano del destinatario principal de dichos beneficios. De lo anterior, la necesidad de contar con un sistema económico coactivo que le permita a la gobernanza financiar su gestión pública.

1.2.1 FEDERALISMO CENTRALIZADO Y FEDERALISMO DESCENTRALIZADO

Con la llegada del ejército trigarante a la ciudad de México el 27 de septiembre de 1821, concluyó el movimiento de Independencia de nuestro país, y entonces, se formó el primer gobierno independiente mexicano, consistía en una junta provisional gubernativa presidida por Agustín de Iturbide.

Sotomayor²², sobre de esto expone, que la junta provisional estaba integrada por 38 miembros, cuya tarea era gobernar de forma provisional mientras la Nación se organizaba, una vez que concluyó la labor de la junta provisional se integró el Congreso Constituyente el 24 de febrero de 1822, con 120 diputados de distintas clases sociales y provincias del país, en este Congreso se expresaron tres corrientes políticas:

- 1.- Corriente Borbonista: Pugnaba por el gobierno de un príncipe español.
- 2.- Corriente Iturbidista: Proclamar a Agustín de Iturbide como Emperador.
- 3.- Corriente Republicana: Trataba de hacer de México una República.

Debido a la presión popular y a que Iturbide tenía un puesto jerárquico en el Congreso, triunfó la corriente Iturbidista y el Congreso se vio obligado a proclamar emperador a Agustín de Iturbide, y tras su coronación como Agustín I, Iturbide enfrentó un panorama desolador, pues, el país se encontraba en quiebra debido a

²² Sotomayor, Juan de Villagutierre; *Historia de la nueva México*, México, Herrero Hnos., 12 ed. 2013, pág. 34.

la Guerra Civil, además, las industrias y el campo se encontraban en completo abandono.

Torres recuerda cómo fue que Iturbide intentó recaudar ingresos, al decir que, “Iturbide enfrentó la problemática económica con dos medidas, 1. La obligación de pago de impuestos y, 2. Solicitó un préstamo”, ambas medidas provocaron un malestar generalizado en la población, en el Congreso, los Borbonistas se aliaron con los Republicanos, lo que provocó que la relación entre el Emperador y el Congreso se viera dañada, finalmente, Iturbide decide disolver el Congreso el 31 de Octubre de 1822.²³

Esta disolución ocasiona la rebelión del comandante General de Veracruz Antonio López de Santa Anna, apoyado por Guadalupe Victoria, Nicolás Bravo y Vicente Guerrero, se proclamó el Plan de Veracruz, en donde se exigía la reinstalación del Congreso, el Emperador intentó defenderse de esta sublevación y para esto nombró a José Antonio de Echávarri, sin embargo, el militar se sumó a los disidentes, acorralado, Agustín I terminó cediendo ante las peticiones de los rebeldes y abdicó al trono el 4 de Marzo de 1823, y tras algunas semanas abandonó el país.

Solo 10 meses duró el gobierno imperialista en México, con esta caída se obligó a una reorganización del país en 1824, se eligieron diputados y se integró un Congreso con el objetivo de redactar una Constitución, la mayoría del Congreso se inclinaba por dar a México la organización de una República Federal, sin embargo, hubo un sector orientado al Régimen Centralizado. El resultado del trabajo del Congreso fue la Constitución de 1824 de carácter eminentemente federal, en donde se reafirmaba la Independencia de México, su organización federal y la división del poder en tres Instancias:

1.- Poder Legislativo.- Cámara de Diputados y Senadores.

²³ Torres Malfavon, Ana (2008): *Antecedentes de la Estructura Política de México*; México, Editorial Trillas, 3ra Edición, Pág. 106.

2.- Poder Ejecutivo.- Presidente y Vicepresidente.

3.- Poder Judicial.- Suprema Corte de Justicia, Tribunales y Juzgados.

Es importante recordar estos sucesos, pues, después del Imperialismo, fue el federalismo, tanto centralizado como descentralizado, el que se puso a prueba como gobierno del país, los Centralistas no quedaron conformes con la Constitución de 1824, y continuaron luchando para imponer sus ideas e hicieron imposible que se respetara la legalidad de aquel documento.

Bajo el régimen de dicha Constitución, fue electo el primer Presidente Guadalupe Victoria por un período de cuatro años, posterior a éste, en 1828 hubo elecciones para la presidencia, en donde participaron dos liberales, Manuel Gómez Pedraza y Vicente Guerrero, y, aunque el primero ganó las elecciones, los partidarios de Guerrero se pronunciaron en contra de los resultados e hicieron un motín, por lo que Gómez Pedraza abandonó el país, y Vicente Guerrero asumió la presidencia, en la cual duró muy poco tiempo, ya que, el Vicepresidente Anastasio Bustamante se sublevó y derrocó a Guerrero, argumentando que México no estaba preparado para un gobierno federalista, subió al poder el primero de enero de 1830, imponiendo un régimen conservador.

Bustamante firmó los convenios de Zavaleta, que devolvieron la presidencia a Manuel Gómez Pedraza, el cual fue breve, sucedido por Valentín Gómez Farías, quien, entre 1833 y 1835, se alternó en la presidencia con Antonio López de Santa Anna, cada uno fue Presidente cuatro veces. Gómez Farías llevó a cabo actividades en contra de la iglesia, los cuáles se acercaron a López de Santa Anna en busca de apoyo, quien regresó a la presidencia, nombró un gabinete conservador y anuló todas las reformas de Gómez Farías, es López de Santa Anna, quien suspende la federación y cambia la forma de gobierno con la intención de organizar una República centralista. Incluso, Santa Anna, se hizo llamar “Su Alteza Serenísima”; fue derivando así una franca dictadura con algunos rasgos monárquicos.

Esta pequeña introducción histórica se justifica debido a que el federalismo centralista en México sólo tuvo cabida hasta que Santa Anna lo estableciera formalmente en 1836, considerado más como un intento fallido del sector conservador del país, éste modelo de gobierno duró casi once años, ya que el 22 de agosto de 1846, el Presidente Interino José Mariano Salas, expidió el Decreto que restauró la vigencia de la Constitución de 1824, que había sido sustituida por las Siete Leyes Constitucionales, de corte conservador.

Sobre este período Leyva²⁴ comenta, que en ciertos estados surgieron protestas contra las disposiciones centralistas, sobre todo contra la promulgación de las Siete Leyes Constitucionales, que establecían el régimen de centralización gubernamental y administrativa en el país, la Primera Ley se refería a los derechos y deberes de los ciudadanos y establecía la obligación de la religión católica. La Segunda, creó el supremo poder conservador, que podía declarar la incapacidad física o moral de los tres poderes de la República (ejecutivo, legislativo y judicial). Las leyes correspondientes a la Tercera, Cuarta y Quinta, organizaban los poderes de la Unión, fijando los procedimientos de su elección y sus atribuciones. La Sexta Ley, establecía la división del territorio en Departamentos, y la supresión de legislaturas locales, las cuales serían sustituidas por juntas departamentales. La última Ley (Séptima), señalaba que por ningún motivo las Leyes Constitucionales podían ser modificadas durante un espacio de tres años.

Como consecuencia, el gobierno centralista de México se resumió en que, la antigua autonomía con la que gozaban los estados para tomar decisiones por sí mismos, fuera suprimida, logrando esto, con la anulación de la Constitución de 1824, así como la creación de un Nuevo Congreso Constituyente que expidió leyes que representaron la base del centralismo, éste cambio de régimen dio pie a diversos conflictos entre los Estados de la unión y el centro del poder, lo que fue la causa entre muchas otras de la independencia de Texas, así como la separación de la

²⁴ Leyva Valdez, Germán (2009): *Origen del Federalismo*; México, 1ra Edición, Pág. 270.

unión de los estados de Coahuila, Nuevo León, Tamaulipas y la declaración de independencia de Yucatán.

Además de lo anterior, con las 7 Leyes se fundó un cuarto poder centralista, el Supremo Poder Conservador, integrado por cinco ciudadanos, que debían haber desempeñado la presidencia, vicepresidencia o bien, haber sido senadores, diputados, secretarios de despacho o ministros de la Corte. Con facultades para regular las acciones de los otros poderes, bajo el argumento de que sus integrantes tenían la capacidad de interpretar la voluntad de la Nación.

Eissa Barroso, sobre esta Constitución Conservadora Centralista comenta, que ha sido mal comprendida y subestimada, ya que, su estrepitoso fracaso se debió no tanto a cuestiones de diseño constitucional, sino a las muy infortunadas condiciones políticas bajo las que le tocó operar, las secuelas de la guerra de Texas, la primera intervención francesa y una multitud de levantamientos federalistas, la debilidad del Estado mexicano, entonces, aún muy lejos de alcanzar la capacidad extractiva y el control territorial propios de un Estado Nacional, y a la fragmentación de su clase política.²⁵

El planteamiento que hace el autor citado podría ser considerado como verdadero, sin embargo, la República centralista, no solo vio opacado su trabajo por la rebelión de varios estados e incluso por la independencia de Texas, más allá de esto, el poder centralizado convocó a varias tomas de decisiones unipersonales, el llamado Supremo Poder Conservador estaba por encima del ejecutivo, el legislativo y el judicial, el claro ejemplo fue, que en 1842 se reunió un nuevo Congreso, éste se encontraba formado en su mayoría por elementos liberales, los que emitieron un proyecto de Constitución con matices más descentralizadas, esto provocó que el Congreso fuera disuelto antes de ser aprobado el nuevo Código Legal de la República. En respuesta, el gobierno centralista conformó una Junta Nacional

²⁵ Eissa-Barroso, Francisco A. (2006): *El Supremo Poder Conservador: ¿Poder Moderador o Tribunal Constitucional?*; México, Editorial El Colegio de México, Pág. 161.

Legislativa, que se encargó de formular las Bases Políticas de la República Mexicana, con matices conservadoras.

Solamente a través del levantamiento liberal, el general Mariano Salas convoca un Congreso que declaró el restablecimiento de la Constitución Federal de 1824, colocando de nueva cuenta como Presidente a López de Santa Anna y a Gómez Farías como Vicepresidente, y con esto, concluyó el régimen conservador. A pesar de ello, el federalismo centralizado, ante la necesidad de la recaudación para financiar operaciones, principalmente militares, fundó la facultad económico-coactiva que hasta la fecha sigue presente en el procedimiento administrativo de ejecución, sobre estos antecedentes se tratará el siguiente apartado.

Por otro lado, la importancia del federalismo descentralizado radica en la habilidad para el logro de la conjunción y el balance entre un gobierno federal o central y la autonomía expresa de los estados federados. Aguilar explica, que siendo el federalismo un proceso evolutivo relacionado intrínsecamente con el constitucionalismo, se entiende el hecho de que las relaciones de intercambio comercial y de reproducción del sistema económico estuviesen normadas por la ley, por lo que los sistemas de asignación de recursos debieron pasar, necesariamente, a constituirse como un elemento clave del federalismo político.²⁶

El federalismo descentralizado tiene el objetivo de conservar la unidad nacional a través de la integración de gobiernos estatales y de las regiones; esto, logra que se consolide, además de temas políticos y económicos, la diversidad cultural del país, geográfica e incluso, las etnias en un país tan grande como lo es México, a diferencia de la República centralista, la descentralizada respeta la autonomía de cada estado y municipio, sin embargo, los asuntos de interés común de todos los estados, se llevan a cabo por el poder central.

²⁶ Aguilar Villanueva, Luis E. (2014): *El Federalismo Mexicano; Funcionamiento y Tareas Pendientes*; México, Editorial Colegio de México, Pág. 96.

Ahora bien, cada Estado presenta diferentes dificultades, objetivos, metas y controversias, como por ejemplo, los Estados del norte tienen una mayor necesidad de atención en políticas de comercio exterior, ya que llevan una mayor cantidad de negociaciones con el extranjero, sobre todo con el país del norte, por su cercanía; a diferencia de los Estados del sur, que son más ricos en recursos naturales, pero que, por la orografía del país es difícil establecer vías de comunicación con localidades que por su aislamiento se han quedado rezagadas, por lo que estos Estados presentan diferentes necesidades sociales.

Esto conlleva a que la federación descentralizada, permite que cada Estado e incluso cada municipio pueda definir sus metas y organizar sus propias instituciones, políticas e instrumentos para alcanzarlas, a esto se le denomina soberanía política, que va de la mano de la soberanía económica, pues, estas entidades tienen la facultad para ordenar gastos e ingresos necesarios para el ejercicio de la soberanía, el funcionamiento de las instituciones establecidas para responder ante las necesidades sociales, y el desarrollo económico y social de los municipios.

Por otro lado, está la soberanía tributaria, sobre esto, Andrade manifiesta, que es la posibilidad jurídica para imponer tributos a personas, bienes y acciones que se encuentran en la jurisdicción del poder político, que se realizan con las acciones de la administración tributaria.²⁷

La anterior soberanía representa a un poder irrenunciable como es el tributo, imprescriptible, no es patrimonial y es indelegable y, corresponde a los diferentes órdenes de gobierno, como son el federal, estatal y municipal, por eso es que hay impuestos federales (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, etc.); impuestos estatales (Impuesto Sobre Tenencia, o uso de Vehículos, Impuesto Sobre Nóminas, etc.) e

²⁷ Andrade López, Aparicio (2009): *Facultades y Soberanía de la Nación*; México, Editorial Themis, 4ta Edición, Pág. 73.

impuestos municipales (Impuesto Predial, Impuesto sobre Adquisiciones de Inmuebles, etc.), esto, en el ejercicio de sus respectivas competencias de sus propias soberanías y su autonomía.

Barra y Jorrat comentan, que un tema central es la distribución de fuentes y competencias tributarias, ya que, en un sistema federal los tres niveles de gobierno pueden establecer sus propios impuestos para financiar su operación, impulsar el desarrollo y consolidar sus instituciones con el fin de evitar la yuxtaposición impositiva vertical y horizontal que se producen, la primera, cuando el gobierno federal y un gobierno estatal gravan el mismo impuesto, y la segunda, cuando autoridades fiscales de diferentes estados gravan lo mismo.²⁸

De lo anterior, surge la necesidad de analizar el beneficio o perjuicio del erario federal derivado de la omisión de un plazo en el Código Fiscal de la Federación (ordenamiento aplicable) para finalizar el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado por las autoridades fiscales, en virtud de que, como se ha podido observar, la necesidad de financiar las operaciones de gestión pública debe de tener ciertas facilidades y privilegios para hacerse efectivas.

Ahora bien, adelantándonos un poco al siguiente capítulo, se habla de la federación fiscal, debido a que existe una coordinación entre la Federación, Estado y Municipio, que están obligados a adoptar medidas que eviten la doble o múltiple tributación, así como de los costos negativos que resulten de la coexistencia de una falta de coordinación de los sistemas tributarios que funcionan en el mismo espacio y con los mismos contribuyentes.

Por otro lado, la centralización de los recursos federales ocasiona que las entidades federativas y los municipios dependan para su subsistencia de las transferencias de aportaciones y participaciones federales, situación que está regulada por el Sistema

²⁸ Barra, Patricio y Jorrat, Michael (1998): *Un Análisis del Sistema Tributario Chileno*; Chile, Editorial Mimeo Servicio de Impuestos Internos de Chile, Pág. 92.

Nacional de Coordinación Fiscal, cuyo régimen, además de transferencias, prevé la colaboración administrativa como instrumento de captación de ingresos para las entidades federativas y municipios.

Cuando no se pagan los impuestos y demás contribuciones correspondientes, la autoridad puede proceder al cobro coactivo del crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución, en lo que respecta a contribuciones federales, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria.

Estas son instituciones federales que se encargan de vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones tributarias, a continuación, es necesario contemplar los antecedentes de la facultad económica coactiva, propia del procedimiento administrativo de ejecución, para asegurar el pago del crédito fiscal.

1.3 BREVES ANTECEDENTES DE LA FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA EN MÉXICO

El procedimiento administrativo de ejecución materializa la facultad económico-coactiva del Estado, cuya propiedad principal es la capacidad que tiene la autoridad para hacer efectivos los créditos que le adeuden los contribuyentes, sin recurrir a la intervención de un órgano judicial.

La historia de la facultad económico coactiva de la autoridad se remonta de nueva cuenta al siglo XIX, los hombres del liberalismo triunfante sobre los conservadores y su federalismo centralista, a medida que iban construyendo la posibilidad del gobierno que supo imponerse, echaron mano de la legislación, al valorar la claridad en la conceptualización de los principios administrativos, entre los que se encuentra la facultad económico coactiva, que se dispuso en las leyes de 1837 y 1838, de las que gozaron los gobiernos posteriores.

Lira comenta, que en la Ley del 20 de enero de 1837 se encuentran determinadas las autoridades encargadas de ejercer la facultad económico-coactiva, el alcance de ésta y el procedimiento para llevarla a cabo, el 20 de noviembre del año 1838 fue promulgada la ley reglamentaria de la anterior, en estas leyes se autorizaba a los Ministros de la Tesorería General y a los funcionarios subalternos, en sus respectivas jurisdicciones, para realizar apremios y para seguir el procedimiento hasta el embargo y remate de bienes que garantizaban el cobro de los créditos en favor del erario público, dejando a salvo la jurisdicción contenciosa, importante en el orden constitucional del régimen en el que operaba plenamente el principio de división de poderes.²⁹

En estos dos años (1837 y 1838) el contexto del país exigía una recaudación más efectiva, se había perdido la guerra de Texas, Santa Anna se hallaba en Washington como invitado prisionero del presidente Andrew Jackson, por otro lado, el presidente constitucional Anastasio Bustamante se tuvo que enfrentar a la primera intervención francesa mejor conocida como la *Guerra de los Pasteles*.

En el artículo primero de la Quinta Ley Constitucional de 1836 (que pertenecía al grupo de las 7 Leyes de las que se habló en el inciso anterior), se dispuso lo siguiente:

“Artículo 1. *El Poder Judicial de la República se ejercerá por una Corte Suprema de Justicia, por los tribunales superiores de los Departamentos, por los de Hacienda que establecerá la ley de la materia y por los juzgados de primera instancia.”*

Ahora bien, la fracción 2da. del artículo 16, y el artículo 23 de la misma Quinta Ley de la Constitución de 1836 establecían, que:

“Artículo 16. *Las restricciones de la Corte Suprema de Justicia y de sus individuos son las siguientes:*

²⁹ Lira, Andrés (2013): *La Facultad Económico-Coactiva, 1837-1899. Una aportación del Régimen Unitario al Orden Republicano en México*, México, ITAM, 1ra Edición, Pág. 122.

...

2.ª No podrá tomar conocimiento alguno sobre asuntos gubernativos o económicos de la Nación.”

“Artículo 23. *Las restricciones de estos Tribunales y de sus Ministros son las siguientes: 2.ª No podrán tomar conocimiento alguno sobre asuntos gubernativos o económicos de sus Departamentos.”*

Como consecuencia, se dispuso que estos órganos judiciales no tendrían conocimiento de asuntos gubernativos o económicos de la Nación, se tiene entonces, a los tribunales y juzgados de hacienda en el poder judicial que se encontraban a cargo de la materia económica, para Rodríguez de San Miguel³⁰, a estos jueces de hacienda les correspondía conocer:

- a) De todos los negocios relativos a contribuciones y derechos para subvenir a las cargas del estado.
- b) De las causas de contrabando y fraude en los derechos de aduanas, rentas provinciales y demás que se administran de cuenta del Estado.
- c) De las causas civiles y criminales de los empleados de hacienda que fueren relativas a sus oficios, mas no a sus negocios particulares, ni de sus delitos comunes.
- d) De las causas civiles y criminales de salitreros y polvoristas, exceptuando aquellas de que no puede conocer el juez militar con respecto a las personas sujetas a su jurisdicción.

Derivado de ello, la jurisdicción de la hacienda de esos tiempos comprendía impuestos y créditos fiscales, entre otras; sin embargo, por bien definidas que

³⁰ Escriche, Joaquín (1993): *Diccionario razonado de legislación civil, penal, comercial y forense*; México, con citas del derecho, notas y adiciones por el licenciado Juan Rodríguez de San Miguel, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 357.

parecieran las jurisdicciones anteriormente planteadas, la extensión de la facultad económico-coactiva cayó mal a abogados encargados de la custodia de intereses afectados por el fisco, ya que era mucha la novedad arbitraria cuando esta facultad era ejercida, no solo por los jefes, sino hasta por el último guarda o escribiente de hacienda.

Sobre esto, Lira comenta, que debemos imaginar las que pasaba aquel hombre de tradición jurídica firme cuando sus clientes (personas decentes más o menos acaudaladas) se veían amenazados por funcionarios menores, muchos de ellos rivales resentidos, que podrían clausurar, embargar, y llevar a remate giros mercantiles y aun enseres domésticos, para resarcir créditos fiscales.³¹

Gutiérrez, sobre la facultad económico coactiva señala, que ataca el principio en todo sistema liberal, de la reunión de poderes en una misma persona o corporación, además, trastorna los principios comunes de la jurisprudencia, aún en el tiempo en que no era dictada por una política liberal, pues, hace de una misma persona juez y parte.³²

Esta posición que jugó y juega actualmente la autoridad hacendaria pareciera justificable a la luz de que se abre un proceso contencioso administrativo para no caer en un juicio penal, es la autoridad hacendaria la que se encuentra vertida de facultades de comprobación, así como de ejecutora en caso de que, a través del proceso de escrutinio, surjan errores en la recaudación del contribuyente, causando el crédito fiscal el objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Nava alega, que busca la autoridad en repetidas ocasiones la voluntad, el consentimiento, la colaboración y el convenio con los particulares para el logro de sus tareas, a fin de alcanzar los objetivos de éstas que tienen el común denominador satisfacer las necesidades de la colectividad, de modo que así se da, con

³¹ Lira, Andrés: Ob. Cit. Pág. 125.

³² Gutiérrez Blas, José (1869): *Leyes de Reforma*; México, Imprenta del Constitucional.

regularidad, la vida pública de la administración, entre los apoyos que ésta requiere de los particulares y lo que éstos piden, reclaman o exigen de aquella.³³

De manera que, si la autoridad juega el papel de juez y parte, será porque representa los intereses del Estado al exigir el pago de créditos fiscales destinados a la inversión de servicios públicos para el bien común.

Como consecuencia, las facultades económico-coactivas llegaron para quedarse a través de los diferentes gobiernos, fuere cual fuere el signo ideológico serían afirmadas, debido a que significaban para el erario público una forma de recaudación forzosa, derivado a la constante evasión de impuestos, contrabando, etc., además de la imposibilidad de arrendar o vender los bienes nacionales señalados por los ciudadanos afectados como bienes confiscados.

De lo anterior, es que va demostrándose como surge un impacto cuantificable en beneficio o perjuicio al erario federal, al no encontrarse previsto en el Código Fiscal de la Federación un plazo para que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez instaurado.

De modo que, Del Castillo, en su “Ensayo sobre derecho administrativo mexicano”, tocó el concepto de la facultad económico coactiva en 1874, al decir, que respecto a la facultad económico-coactiva consideraba que este procedimiento se iniciaba cuando existía un adeudo claramente determinado en favor de la hacienda pública, a cuyo cobro procedía el agente, pues, se originaba un crédito legal, como tal, no discutible, que traía aparejada su ejecución; de manera semejante a lo que ocurría en el juicio ejecutivo del fuero común, es decir, aquellos derivados de títulos cuyo cobro estaba determinado en el propio documento.³⁴

³³ Nava Negrete, Alfonso (2011): *Justicia Administrativa en México e Iberoamérica*; México, Editorial Estudios de Derecho, Pág. 429.

³⁴ Del Castillo Velasco, José María (2014): *Ensayo sobre el derecho administrativo mexicano*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 266.

La facultad económica-coactiva estaba fundamentada en leyes claras, no exentas de cierto reparo, toda vez que, por más que estén vigentes deben atenuarse en sus efectos por una práctica prudente y racional, teniendo presente que la época en que se dictaron no fue acaso la de mayor libertad en México.

Estos últimos cuatro párrafos hacen referencia a las analizadas Leyes de 1837 y 1838, y al contexto en el que se llevaba el gobierno de esa época, así como en el siglo XI; en nuestros tiempos, el efecto final de la facultad que se está estudiando es la de privar de sus bienes al contribuyente deudor, con el único objetivo de hacer efectivo el crédito fiscal que adeuda.

Como consecuencia en estos breves antecedentes de la facultad económico-coactiva en México, se puede apreciar un bien jurídico protegido por el interés de la Nación, como es la posibilidad y necesidad del financiamiento público.

Finalmente, la privación de los bienes, típico de esta facultad económica coactiva, encuentra una controversia sobre su constitucionalidad, ya que el segundo párrafo del artículo 14 de la Carta Magna, establece:

“Nadie podrá ser privado 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.”

De modo que, la privación de propiedades se podrá realizar a través de un juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, sin embargo, el primer párrafo del artículo 22 de la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone:

“No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos...”

De tal forma, que no representa una violación a garantías individuales, siempre y cuando satisfaga las exigencias previstas por el artículo 16 Constitucional:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

Como consecuencia, el requerimiento de pago y embargo debe constar por escrito, debidamente fundado y motivado, expedido por autoridad legalmente competente, de lo contrario puede caer en una nulidad del acto reclamado, ésta facultad otorgada a la autoridad fiscal para hacer efectivos los créditos fiscales que tiene derecho cobrar, se encuentra establecida en el Capítulo III del Código Fiscal de la Federación, bajo el título de Procedimiento Administrativo de Ejecución, concentrando al embargo, la intervención y el remate. Siendo que se ampliará en el siguiente capítulo, el análisis de estas facultades en las diversas constituciones federales que nuestro país ha legislado.

CAPÍTULO 2

FEDERALISMO Y SOBERANÍA EN LA CONSTITUCIÓN MEXICANA

El objetivo particular de este capítulo es observar desde el punto de vista Constitucional el alcance de la facultades impositivas que la federación tiene sobre el contribuyente, y, de qué manera las realiza, situación que ayudará a demostrar las facultades de la federación en el beneficio o perjuicio al erario federal, al no encontrarse previsto en el Código Fiscal de la Federación un plazo para que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución una vez instaurado, por lo que, al estudiar las facultades de la federación se verá cómo surge su responsabilidad de establecer el plazo perentorio en el procedimiento fiscal que se investiga en esta ponencia.

2.1 REFERENCIA A LAS CONSTITUCIONES QUE HAN REGIDO EN MÉXICO

Las diferentes constituciones que han regido en México se ven envueltas de manera constante por anhelos e ideales, pero sobre todo, a las realidades que las enmarcan, Rafael Altamira, sobre esto refiere, que lo jurídico no puede explicarse sino como una resultante del mundo extrajurídico y, por lo tanto, el derecho vigente en una época está dotado invariablemente de la flexibilidad que comunica la observación reflexiva de la realidad, varia, mudable y dependiente de las condiciones históricas del sujeto y del medio en que éste vive.³⁵

Sin duda, a lo largo del capítulo anterior se ha visto una larga transformación en la estructura política del país, regida por ideales diferentes, y cada ideal, presenta leyes y constituciones que sirven a la ideología propia del contexto del país, en la época de los liberales se encuentra la Constitución de 1824, en la época de la reforma conservadora se presentan las 7 Leyes con ideas centralistas, y conforme se desarrolló la historia de México, también su Constitución lo hizo.

Como consecuencia, la historia de la Constitución no puede ser ceñida tan solo al análisis del deber ser normativo que se encuentra en las leyes fundamentales que fueron conservando vigencia en un rango de tiempo y lugar, sino que debe comprender también una reflexión sobre la adecuación o coincidencia de estas legislaciones, al ser de la sociedad en la que se han ido operando y de la cual han derivado.

Caso contrario, no podría ser comprendida sino a través de su proceso evolutivo que da origen al orden constitucional actual, entendiendo el presente, pasado y futuro de manera unívocos, pues, las diferentes Constituciones de nuestro tiempo sólo pueden proyectarse hacia el futuro, si se tiene claro cuáles han sido los elementos que las han condicionado en el pasado.

³⁵ Visto en: Fernández, Rafael Diego (2008): *Don Rafael Altamira y Crevea y la Historia del Derecho en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 29na Edición, Pág. 245.

La obra de Emilio Rabasa³⁶, debe ser considerada como una de las que mayor valor académico resguardan, ya que ofrece una panorámica de documentos que efectivamente rigieron en México, desde el período de la Independencia de la Corona Española hasta la Constitución que subsiste hoy en día, para este autor, son cinco las leyes fundamentales que pueden ser consideradas como Constituciones Mexicanas, debido a su vigencia en el tiempo y espacio, así como las aportaciones novedosas en el texto constitucional, estas características son reunidas por:

- 1.- Constitución de Cádiz 1812. Esta Constitución no entró en vigor en forma plena, ya que, desde 1810 se había generado el movimiento de independencia de España y el Virreinato estaba en plena lucha, que finaliza hasta 1821.
- 2.- La Constitución de Apatzingán de 1814. Igual que la anterior, tampoco pudo entrar en vigor por la lucha en la que se encontraba el país.
- 3.- El Acta Constitutiva de la Federación Mexicana y la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1824.
- 4.- Las Bases y Leyes Constitucionales (1835-1836) o la Constitución de las 7 Leyes, de corte conservador de 1836 y las Bases Orgánicas de 1843.
- 5.- El Acta Constitutiva y de Reformas de 1847.
- 6.- La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857.
- 7.- La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917.

Sin embargo, como señala Rabasa, no se puede ser limitativo, ya que la Constitución de Apatzingán a pesar de no ser considerada dentro de las más importantes, incluye uno de los elementos que hasta la fecha resulta ser la figura más representativa de México: “La Soberanía que reside en el Pueblo”, debido a esto, se comenzará con el análisis de esta Constitución.

³⁶ Rabasa, Emilio (2002): *Historia de las Constituciones Mexicanas*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición, Pág. 2 en adelante.

A pocos años de iniciarse el movimiento de independencia de lo que posteriormente sería México, aparecieron los primeros esfuerzos para lograr una organización propia y autónoma que redimiera a quienes habían sido explotados, tanto económica como socialmente, durante los años de coloniaje.

Rabasa comenta sobre la Constitución de Apatzingán, que el Decreto contiene 242 artículos que se encuentran divididos en dos grupos; el primero de ellos, sobre los principios o elementos constitucionales, y el segundo, sobre la forma de gobierno. El primer apartado de carácter dogmático hace referencia a la religión, señalando la católica como la única que debía profesarse en el Estado, así como de los principios políticos que sustentaban la autonomía y organización del Estado.

El artículo 5° tiene particular importancia, ya que hacía residir la soberanía en el pueblo, este artículo contempla:

“Artículo 5°.- Por consiguiente, la soberanía reside originariamente en el pueblo, y su ejercicio en la representación nacional compuesta de diputados elegidos por los ciudadanos bajo la forma que prescriba la constitución.”

La soberanía mencionada en esta Constitución representa un concepto de suma relevancia para la época, auténticamente revolucionario, en 1812, la Constitución Española de Cádiz empleó el término de Soberanía Nacional, aunque esta Constitución no entró en vigor en forma plena, ya que, desde 1810 se había generado el movimiento de independencia de España y el virreinato estaba en plena lucha, que finaliza hasta 1821. Así como la Constitución de 1824, que fue posterior a la Constitución de Apatzingán.

El contexto de México en la época del Decreto Constitucional para la Libertad de América Mexicana, mejor conocida como la Constitución de Apatzingán, no permitió que estuviera en vigor ni un solo día; De la Torre afirma, que este ordenamiento, así como otros de América, recibieron la influencia de las corrientes políticas europeas

y norteamericanas. Como consecuencia, a pesar de no haber entrado en vigor, fue un antecedente importante para la llegada de la Constitución de 1824, siendo un esfuerzo notable para institucionalizar la independencia.³⁷

Para la formación de la Constitución de 1824, el nuevo Congreso Constituyente se reúne el 5 de noviembre de 1823 y el 7 siguiente, celebra su instalación formal, después de eso, el Congreso se avocó de inmediato a la elaboración y aprobar el Acta Constitutiva de la Federación, que lleva la fecha de 31 de enero de 1824, así como el texto constitucional “La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos”, que es del día 4 de octubre de ese mismo año de 1824.

Esta Constitución se encuentra influenciada por la Constitución de los Estados Unidos de América y contiene, no pocos elementos tomados de la Constitución de Cádiz, y si bien se acepta el federalismo, se impone la religión católica y los fueros militar y eclesiástico, ésta permaneció sin alteraciones hasta su abrogación.

Delgado de Cantú comenta, que esta Constitución consagraba el principio de la soberanía nacional y establecía la división de poderes, señalando las facultades de cada uno, el poder legislativo se depositaba en una Cámara de Diputados y un Senado. A semejanza de la forma de gobierno estadounidense, el ejecutivo quedaba constituido por un Presidente y un Vicepresidente, elegidos por la legislatura de los Estados y que durarían en su cargo cuatro años, prohibiendo la reelección del Presidente en el período inmediato. Además, ordenaba que cada Estado se dividiera en los mismos tres poderes que en el nivel federal, dejando su organización a las leyes locales.³⁸

El artículo 4to daba la potestad a la nación mexicana de adoptar un gobierno en forma de República representativa popular federal, y en su 5to artículo, definía las

³⁷ Torre Villar, Ernesto de la (2008). *La Constitución de Apatzingán y los creadores del Estado Mexicano*, 19na Edición, Pág. 78.

³⁸ Delgado de Cantú, Gloria (2012). *Historia de México, Vol. I; El proceso de gestación de un pueblo*; México, Editorial Pearson Educación, 3ra Edición, Pág. 400.

partes que integraban a la federación y que contaban con cierta autonomía para la toma de decisiones de su gobierno. Sin embargo, Rabasa comenta, que el período que siguió a la Constitución de 1824 fue presidido casi siempre por Antonio López de Santa Anna, que significó violencia, caos y anarquía; uno de los principales motivos del desorden fue la forma de elegir al Presidente y al Vicepresidente que preceptuaba la Constitución de 1824, sería Presidente quien reuniera la mayoría absoluta de votos de las legislaturas, sin poder ser reelecto sino hasta el cuarto año de haber cesado en sus funciones.³⁹

Estas votaciones en las legislaturas resultaron en divisiones ideológicas y políticas, desencadenando luchas fratricidas, de manera que, durante los primeros diez años de independencia se presentaron ocho Presidentes. Bajo el mando de Valentín Gómez Farías, se libró una batalla interna en contra del orden eclesiástico, debido a que se dieron cuenta del grave problema que existía en el país, la enorme riqueza que el clero había acumulado durante el siglo XVIII y hasta mediados del XIX. Apoyado por José María Luis Mora y un Congreso liberal, Gómez Farías impulsó una serie de reformas avocadas a minar el poder de la iglesia, le quitó validez legal al pago de los diezmos y a las transacciones que efectuaban los religiosos sin consentimiento del gobierno. Suprimió la Real y Pontificia Universidad de México e intentó organizar la educación en torno de la Dirección General de Instrucción Pública.

La manera en cómo reaccionó la iglesia fue con el apoyo de Santa Anna, quien volvió a la presidencia, nombró un gabinete conservador y anuló las reformas de Gómez Farías, Santa Anna suspendió la federación y cambió el sistema de gobierno con la intención de organizar la República Centralista.

Este cambio no dio estabilidad, en 1836 Texas se independiza de la República Mexicana, en 1838 Francia inicia una guerra desde Veracruz y en 1839 los Yucatecos se separan del País, mientras tanto, Estados Unidos de Norteamérica se

³⁹ Rabasa, Emilio: Óp. Cit. Pág. 27.

preparaba para invadir México. En este período centralista 15 Presidentes intentaron dirigir México, algunos de ellos en repetidas ocasiones, ninguno pudo terminar su período de gobierno. Se promulgaron las 7-Siete Leyes de corte conservador, considerando a los Estados como departamentos sin autonomía:

1ra Ley: Otorgaba a la ciudadanía que supiera leer y tuvieran un ingreso anual mínimo de cien pesos (excepto trabajadores domésticos, quienes no tenían derecho a voto).

2da Ley: Permitía al Presidente el cierre del Congreso y la supresión de la Suprema Corte, prohibiendo a los militares tomar este último cargo.

3ra Ley: Establecía un Congreso de Senadores y Diputados, electos por órganos gubernamentales.

4ta Ley: Especificaba el mecanismo de elección presidencial; nominarían a tres candidatos cada uno (la Suprema Corte y la junta de Ministros). El poder ejecutivo se depositaría en un Presidente que duraría en el cargo 8 años con opción a reelegirse y con el cargo irrenunciable.

5ta Ley: Especificaba el mecanismo de elección de los once miembros de la Suprema Corte de Justicia, de la misma forma que el mecanismo de elección presidencial.

6ta Ley: Sustituía a los Estados federados por Departamentos, cuyos gobernadores y legisladores eran seleccionados por el Presidente.

7ma Ley: Prohibía volver al sistema legal anterior por seis años. Otorga al Congreso la facultad de resolver todas las controversias constitucionales, así como sus reformas.⁴⁰

En varios Estados se llevaron a cabo levantamientos en favor del federalismo, comenzando por los texanos, la invasión francesa, los norteamericanos y Yucatán, en agosto de 1848, después de la Guerra de Castas, Yucatán vuelve a la Federación, Tena Ramírez⁴¹ comenta, que el 28 de septiembre de 1841 se firmó el Plan de Tacubaya, que terminaba con las 7-Siete Leyes. El pronunciamiento de Guadalajara marcó el restablecimiento del Régimen federal proscrito en 1836 cuando se promulgaron las 7-Siete Leyes que centralizaban el poder, y el 22 de agosto de 1846 se suspendieron las Leyes Centralistas.

Con el fin del poder centralista surgen las Leyes Liberales de Reforma de 1857, llega al poder una nueva generación de liberales, casi todos civiles, entre los que se encontraban Benito Juárez, Miguel Lerdo de Tejada y Guillermo Prieto. Nombrando como Presidente interno a Juan Álvarez, y después, a Ignacio Comonfort, además de convocar a un nuevo Congreso que trabajaría en una nueva Constitución. Según Benítez⁴², surgieron las Leyes de Reforma, cuyo principal objetivo fue el de separar la Iglesia y al Estado. El espíritu republicano fue sentido y sabido por Juárez, quien luchó y cuidó que las Leyes de Reforma estuvieran contempladas por lo siguiente:

1. En la República se observa y se cumplen las formalidades esenciales de la ley.
2. La ley es expresión de la voluntad general.
3. El interés colectivo tendrá prioridad ante cualquier interés personal.

⁴⁰ Tena Ramírez, Felipe (2010): *Leyes Fundamentales de México 1808-1989*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición, Pág. 450.

⁴¹ Ídem. Pág. 512.

⁴² Benítez Treviño, Víctor Humberto (2006): *Benito Juárez y la trascendencia de las Leyes de Reforma*; México, Editorial Universidad Autónoma del Estado de México, 1ra Edición, Pág. 45.

4. La fortuna no debe condicionar la aplicación de la ley.
5. La fuerza será sustituida por el derecho y la autoridad facultada sólo la utilizará en términos que marque la ley.
6. En el Estado republicano, lo arbitrario y la conducta desviada de la autoridad, será erradicado por los medios de control constitucional.
7. Autoridad y ciudadanos coincidirán en el propósito de buscar el bien público.
8. La perturbación del orden público será erradicada y siempre se buscará el reencauzamiento de la legalidad y de la constitucionalidad.
9. Se combatirá la corrupción que tienda a deteriorar a la vida republicana.

El Congreso promulgó una nueva Constitución el 5 de febrero de 1857, la Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857; donde se declaraba la libertad de enseñanza, de imprenta, de industria, de comercio, de trabajo y de asociación; organizaba de nueva cuenta al país como una república federal incluyendo un capítulo sobre garantías individuales, además de contemplar un procedimiento para proteger estas garantías, conocido como amparo.

Apoyaba también la autonomía que tenían los municipios que pertenecen a los estados, no fueron restauradas por completo el Acta y la Constitución de 1824, sin embargo, varias disposiciones fueron copiadas, Zarco comenta, que la Constitución de 1857 concisa y progresista, generadora de múltiples aportaciones, sería de las mejores entre las nuestras. Sin embargo, a partir de su nacimiento, tendría una existencia dividida y azarosa. Formalmente y con reformas, prevaleció hasta la aprobación, también un 5 de febrero, la Constitución de 1917, pero más por la Guerra de Tres Años, la Intervención, la aplicación especial que de ella tuvo que realizar Juárez y la teórica observación efectuada por Díaz, la tornaron intermitente en su vigencia y singular en su cumplimiento.⁴³

⁴³ Zarco, Francisco (2010): *Historia del Congreso Extraordinario Constituyente*; México, El Colegio de México, Pág. 13.

Finalmente, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de 1917, nuestra Carta Magna es una de las más antiguas, la superan solo algunas, entre ellas, las de Estados Unidos, que permanece vigente en su texto original salvo unas cuantas enmiendas, pero actualizada permanentemente por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia del país vecino, sin duda, la Constitución Mexicana ha sido objeto de centenares de reformas, adiciones y supresiones, casi siempre derivado del carácter legislativo de nuestro sistema jurídico, además de la tradición de subrayar desde la Ley Suprema algunas de las normas más importantes de nuestra vida política y económica.

Con la Constitución de 1917 se sentaron las bases, pero realmente, como todas las anteriores, ha ido cambiando según la ideología de cada gobierno y sobre todo, de cada mandatario, para De la Madrid, uno de los elementos más importantes que tiene esta Constitución son los derechos individuales, principios políticos fundamentales de la Carta de 1857, que correspondían a la doctrina del Estado Liberal de derecho, protección de los derechos del hombre, en su aspecto individual; el principio de la soberanía nacional, así como las modalidades de su forma de gobierno y de Estado, división de poderes y sistema federal.⁴⁴

Al triunfo del movimiento constitucionalista, Venustiano Carranza, en acato al Plan de Guadalupe, convocó, el 14 de septiembre de 1916 para elegir diputados al Congreso Constituyente, encargados de llevar a cabo la reforma de algunos artículos de 1857, y una vez que se instaló el Congreso, Carranza presentó un proyecto de reformas a la Carta Magna de 1857, ya que, de hecho, el Decreto promulgatorio dice: “Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que reforma y adiciona la Constitución Política de 1857”, integrado como sigue:

Título Primero: De las Garantías Individuales.

Título Segundo: De la Soberanía Nacional y de la forma de gobierno.

⁴⁴ De la Madrid Hurtado, Miguel (2001): *La Constitución de 1917 y sus principios Políticos Fundamentales*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 42.

Título Tercero: De la división de poderes.

Título Cuarto: De las responsabilidades de los servidores públicos y patrimonial del Estado.

Título Quinto: De los Estados de la Federación y del Distrito Federal.

Título Sexto: Del trabajo y de la Previsión Social

Título Séptimo: Prevenciones generales.

Título Octavo: De las Reformas de la Constitución.

Título Noveno: De la inviolabilidad de la Constitución.

Dánes-Rojas⁴⁵ comenta, que la Carta de 1917 es un salto a la modernidad política, porque al menos, formalmente, inscribió a nuestro país en el catálogo de países de corte democrático. Desde el punto de vista constitucional, México es un Estado democrático moderno en el que existe la soberanía popular, la división de poderes, los derechos fundamentales, y mecanismos de control constitucional que aseguran la supremacía de la norma fundamental.

Como consecuencia, el objetivo que persigue la Constitución sigue siendo el mismo:

- a) Igualdad.
- b) Libertad,
- c) Democracia, y
- d) Justicia social.

Todos los mexicanos debemos llevar una vida digna, además de esto, la Constitución ha sido objeto de un proceso de madurez a la par de la madurez del pueblo. Debido a esto, ha presentado muchas reformas, porque se ha ido armonizando con los cambios sociales. Algunos de los ejemplos más claros de esta afirmación son las reformas de 1953, en que se otorgó derecho de voto a las mujeres, y de 1969, en que se concedió la ciudadanía a todos los mexicanos

⁴⁵ Dánes Rojas, Edgar (2010): *La Constitución Mexicana de 1917, Ley Fundamental del Estado*; México, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 1ra Edición, Pág. 48.

mayores de 18 años, así como las sucesivas reformas electorales destinadas a garantizar elecciones legales y respetuosas de la voluntad popular. Como ya se dijo anteriormente, es una de las más longevas y que han tenido una gran cantidad de reformas.

2.2 SOBERANÍA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Los ciudadanos son los titulares de la soberanía popular, por tanto, son aquellos sobre los cuáles se sustenta todo el sistema democrático de México, citando el artículo 39 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dice a la letra:

“Artículo 39. La soberanía nacional reside esencial y originariamente en el pueblo. Todo poder público dimana del pueblo y se instituye para beneficio de éste. El pueblo tiene en todo tiempo el inalienable derecho de alterar o modificar la forma de su gobierno.”

Es sin duda, el pueblo o voluntad general la base de todo el sistema de gobierno y administración financiera del Estado, así como el estricto apego al llamado *Estado de Derecho*. La inalienable facultad y derecho de alterar y modificar la forma del gobierno hace que la soberanía, que es el pueblo, tenga mayor poder que los mismos servidores públicos que se encuentran en jerarquías políticas supuestamente mayores.

Es sumamente difícil que un pueblo sin estudios y sin organización ejerza el derecho mencionado en el antes citado artículo Constitucional; por lo que el objetivo clave de los gobiernos es crear un pueblo inculto. Moreno, al abordar la soberanía que reside en el pueblo, advierte que, con toda claridad las ideas de la Revolución Francesa y las contenidas en las Constituciones de las colonias inglesas; luego, convertidas en Estado de la Unión Americana, son las que han influido en nuestro derecho positivo y que las Cartas del 57 y de 1917 las han recogido en toda su pureza: “queda consagrada plenamente la doctrina de que la soberanía Nacional

reside, por esencia, en su origen y principio, en el pueblo mexicano”. No en los individuos o en las personas aisladas, sino en la soberanía, que es la indivisibilidad, la unidad, se explica que sea el pueblo que forma la Nación, al que se considere depositario de este tributo.⁴⁶

Se hace indispensable completar el artículo 39 con lo que establece su sucesor, el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual contempla:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

De estricto derecho, no existe nada superior a la Carta Magna, esto es, que si nuestro contrato social, representativo de la voluntad nacional, escrita con sangre derramada por héroes de la historia que buscaban el bienestar de la Nación, establece, que es voluntad del pueblo mexicano que se constituya y organice en un sistema representativo dentro de una República, esto quiere decir que:

1. El pueblo ejerce su soberanía a través de sus representantes que envía a las asambleas legislativas, en donde se hace la ley que rige las conductas de tres escenarios de la Nación, como son:

- a) Entre la Sociedad.
- b) En el comportamiento y funcionamiento del gobierno por medio de leyes orgánicas y
- c) La relación Gobernado-Gobernante.

2. Estos representantes deben de tener la vocación, no solo de servicio sino también de gestión y detección de las necesidades de la población a la que representan.

⁴⁶ Moreno, Daniel (2009): *Derecho Constitucional Mexicano*; México, Editorial Pax, Pág. 302.

3. La representación debe de darse en 3 ámbitos:

- Federal: Diputados y Senadores.
- Estatal: Diputados.
- Municipal: Regidores.

4. El pueblo elige también al representante del poder ejecutivo.

- Federal: Presidente de la República.
- Estatal: Gobernador.
- Municipal: Presidente Municipal.

5. La voluntad general coopera y contribuye para que exista Gasto Público-Obra y Servicios Públicos con el pago de impuestos, productos, aprovechamientos, mejoras, aportaciones a la seguridad social y las riquezas generadas por las empresas para estatales; como Pemex y Comisión Federal de Electricidad (CFE) para financiar la actividad del Estado.

6. Por lo anterior, el pueblo tiene el derecho de supervisar, determinar, vigilar y opinar sobre la forma en que se administra el ingreso nacional para las finanzas del Estado.

La soberanía se ejercerá entonces por medio de estos representantes y, es su obligación administrar debidamente los recursos nacionales encausados a cubrir las necesidades de interés público; sobre de esto, Serra Rojas menciona, que la administración pública, al encauzar el ejercicio de la función administrativa en forma unilateral o contractual, se manifiesta en una intensa actividad que se traduce en numerosos actos de naturaleza diversa, creadores de derechos y obligaciones. A diferencia del derecho privado, el Estado impone unilateralmente obligaciones y cargas a los particulares y dispone de los medios efectivos para cumplirlas, al mismo tiempo que es un creador de derechos. La función administrativa se concreta en

actos jurídicos consistentes en una declaración de voluntad, en ejercicio de una potestad administrativa y hecho y operaciones materiales derivados por la ley.⁴⁷

Ahora bien, antes de seguir adelante, es invariable denotar como la voluntad general que es el pueblo, debe y tiene que intervenir a su gobierno por medio de la participación ciudadana, para esto se considera a Burgoa, que, al reflexionar sobre la voluntad general, alude, que el hombre en un principio vivía en estado de naturaleza, es decir, que su actividad no estaba limitada por ninguna norma, que desplegaba su libertad sin obstáculo alguno; en una palabra, que disfrutaba de una completa felicidad para cuya consecución no operaba la razón, sino el sentimiento de piedad. Con el progreso natural se fueron marcando diferencias entre los individuos antes colocados en una posición de verdadera igualdad y, es entonces, cuando suceden divergencias y pugnas entre ellos. Para evitar estos conflictos, los hombres concertaron un pacto de convivencia, estableciendo de esta manera la sociedad civil, limitándose ellos mismos su propia actividad particular y restringiendo en esta forma sus derechos naturales. Al crearse la sociedad civil, en oposición al estado de naturaleza, se estableció un poder o una autoridad supremos, cuyo titular o autoridad la llama la voluntad General a la cual considera soberanamente omnímoda, esto es, sin limitación alguna.⁴⁸

La magnitud e importancia que tiene la soberanía, no solo en nuestro país, sino en todo el mundo, crea la llamada sociedad civil y se genera una autoridad suprema con poder sin limitación alguna, capaz de imponerse a cualquier fuerza que trate de subyugarla o esclavizarla.

La población tiene el derecho de organizar, decidir y diseñar un medio de control para cuidar los recursos municipales, estatales y federales, y promover la eficiencia en las actividades, para el fortalecimiento de la Hacienda Pública Municipal a través de la creación de un Consejo de Participación Ciudadana, con total apego a las

⁴⁷ Serra Rojas, Andrés (2009): *Derecho Administrativo*; México, Editorial Porrúa, 14ta Edición, Pág. 210.

⁴⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio (2015): *Las Garantías Individuales*; México, Editorial Porrúa. 41 Edición Pág. 145.

leyes, normas y políticas vigentes, con la finalidad de lograr el cumplimiento de las metas y objetivos perseguidos por el gobierno y analizar cuál es la función real de la participación ciudadana.

La república está basada en un régimen representativo; del cual, Tena Ramírez⁴⁹ manifiesta, que el régimen representativo y la designación de mandatarios pueden hacerse directa e inmediatamente por el pueblo, hay entonces la elección directa. Pero, puede suceder que el pueblo elector no designe directamente a sus gobernantes, sino que lo haga por conducto de intermediarios; en ese caso, la elección es indirecta y tiene tantos grados cuantas sean las series de electores secundarios y terciarios.

La base fundamental a través de la cual el pueblo soberano se ha de manifestar, lo encontraremos en el régimen representativo, claro está que esto presupone una gran participación democrática que el mismo pueblo ha encargado se lleve a cabo a través de los partidos políticos que funcionan en nuestro país.

Sin duda alguna, los intereses, las actitudes, los criterios de valor dentro de una comunidad, por muy integrada que pueda estar llegan a ser diferentes, y es entonces cuando se va a requerir el poder establecer un órgano capaz de organizar, y por supuesto, mediar los diversos intereses que se van formando a partir de los diversos grupos sociales que se erigen en virtud del desarrollo natural de las comunidades; de tal manera que, se van generando diversos conflictos cuando los intereses van creciendo dependiendo siempre del poderío de cada uno de los grupos.

Moreno menciona, que la voluntad general es la única manifestación de soberanía, tiene un carácter inalienable, imprescriptible e indivisible; de igual modo que la naturaleza da a cada hombre un poder absoluto sobre sus miembros, así, el pacto

⁴⁹ Tena Ramírez, Felipe (2007): *Derecho Constitucional Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 31 Edición Págs. 98 y 99.

social da al cuerpo político un poder absoluto sobre todo lo que es suyo; este mismo poder es el que, dirigido por la voluntad general, lleva el nombre de Soberanía.⁵⁰

El poder soberano del pueblo, a través de lo que son las selecciones de los representantes que acuden a las asambleas legislativas, para hacer la ley que más convenga a los intereses de la comunidad; de ahí, surge esa posibilidad democrática que se basa en la representatividad soberana del pueblo.

2.3 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL PACTO FEDERAL

Ha quedado claro que el modelo que adopta México es de carácter federal, el principio federal mexicano es el resultado de un proceso histórico que se desarrolló desde el México Independiente, el pacto federal fue concebido para promover el desarrollo equitativo de todos los miembros de la federación, nunca para perpetuar contrastes y rezagos. Esto obliga a avanzar en un federalismo que sea un eficaz instrumento de redistribución de los recursos y las oportunidades. Este plan, reconoce que todos los órdenes de gobierno, las entidades federativas y los órganos del gobierno federal, deben asumir corresponsablemente los programas y acciones para equilibrar recursos y oportunidades, con el objetivo de mitigar las disparidades en el desarrollo entre los estados y municipios.

Según Frías Alcaraz, a partir del segundo decenio del Siglo XX, con su Constitución Política, define y rige su gobierno, división territorial y administración pública, la cual se aplica a través de los poderes ejecutivo, legislativo y judicial. Este pacto federal es la esencia y existencia del México posrevolucionario y simboliza la máxima e inalterable Ley de la Nación. Los gobiernos surgidos de partidos u organizaciones políticas juran respetar premisas, preceptos, normas, criterios y reglamentos que se expresan claramente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

⁵⁰ Moreno, Daniel: *Derecho Constitucional Mexicano*; México, Editorial Pax, 18 Edición 2006, Pág. 265.

y sus leyes sucesivas, sus propuestas e intereses políticos que deben supeditarse al Pacto Federal.⁵¹

El Pacto Federal continúa mientras haya una voluntad y participación ciudadana, y que ésta no determine su actuación, revisión o conversión. Este pacto se plasmó desde la Constitución de 1824, sin embargo, al final se configuró un gobierno central débil, debido a que ese fue el compromiso para que no se desintegrara el país a una edad tan joven.

Cuando la Constitución de 1857 regresó al modelo federal y adoptó el principio de que todas las facultades que no estuvieran expresamente concedidas a la federación, se entendían reservadas a los Estados, a pesar de esto, tampoco se le puede dar un contenido práctico, pero, sobre todo, eficacia al Pacto Federal. Arteaga Nava expone, que un sistema federal presupone la existencia de cuando menos dos fuentes de autoridad que ejercen su imperio de manera simultánea sobre idénticos gobernados y el mismo territorio; la normatividad que regula la coexistencia de ambas y su operatividad se le denomina Pacto Federal.⁵²

Cuando además establece una forma de gobierno, división de poderes, otorga o reconoce derecho y fija límites a la acción de los titulares de la autoridad, es nombrada Constitución y se le agrega el calificativo de Política; para que la Constitución, en donde aparezca el Pacto Federal, logre sus metas, es indispensable que tenga características fundamentales de jerarquía superior y rígida, cuando menos debe:

- Distribuir entre las dos fuentes de autoridad el cúmulo de facultades y atribuciones que al momento de celebrarse el pacto o modificarlo, se estimen públicas.

⁵¹ Frías Alcaraz, Manuel: *¿Pacto Federal sustituido por el Pacto por México?*; México, Editorial Excélsior, 28 de enero 2013.

⁵² Arteaga Nava, Elisur (2015): *Manual de Derecho Constitucional*; México, Editorial Oxford, 1ra Edición, Pág. 86.

- Determinar los principios para que cada una de las fuentes de autoridad sean autosuficientes, en el sentido de que pueda subsistir, actuar, emitir sus determinaciones y hacerlas cumplir sin necesidad de requerir la colaboración o auxilio de otra.
- Hacerse operante el principio de división de poderes y distribución de funciones en los ámbitos federal y local.
- Sentar las bases para que quede una facultad o atribución pública sin titular, y establecer los principios que eviten la duplicidad de acciones.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se habla de este Pacto en el artículo 41, el cual dice a la letra:

“Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados y la Ciudad de México, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de cada Estado y de la Ciudad de México, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.”

Ya se habló en el apartado anterior de la soberanía que reside en el pueblo, y éste la ejerce a través de los poderes de la Unión, que son el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial en los diferentes ordenamientos, no importa el nivel jerárquico, es decir, la Constitución federal, las particulares de cada entidad, la de la Ciudad de México, que no podrán ir en contra del Pacto de unión para formar una Federación, un todo.

Como consecuencia, el ejercicio del cúmulo de facultades y atribuciones que construyen el apartado central ha sido resguardado en tres poderes, establecidos en el artículo 49 Constitucional:

“Artículo 49. *El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.”*

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

Integrado al Pacto Federal, deben ser definidos los cargos de cada función y prohibir, a Estados miembros, la injerencia en la materia, además, de entre las dos fuentes de autoridad que existen se debe determinar a favor de quien opera la presunción de generalidad y en cual la de excepción; una facultad residual legislativa será correspondiente únicamente a las legislaturas, las ejecutivas al gobernador, y las jurisdiccionales a un tribunal superior.

Sumado a lo anterior, es función del Pacto Federal evitar que cualquiera de las partes, por sí, intente reformar al Pacto mismo, además, debe fijar principios para admitir nuevos Estados, impedir que desaparezca alguno de los miembros, que se conserve la unión, que se garantice la integridad territorial de ellos y dar garantía de que solo a través de una manera excepcional aportarán territorio para la formación de un nuevo Estado.

En el artículo 133 de la Constitución Política de México versa una de las representaciones más vivas del Pacto Federal, en la que cualquier mexicano estará sujeto a la Constitución, leyes del Congreso de la Unión, y tratados que se encuentren de acuerdo con la misma y que hayan sido ratificados por el Senado, tiene el peso de ser la Ley Suprema de toda la Unión, mientras que en cada entidad federativa, que es parte de la Federación, se arreglarán a esta Ley Suprema, Leyes y tratados, sin importar que puedan existir disposiciones en contrario en sus Constituciones o leyes estatales.

Sobre este artículo, Emilio Rabasa y Gloria Caballero opinan, que “La Constitución es la base de nuestra organización política, jurídica y económica, y todas las leyes y actos que dicten las autoridades deben de estar en consonancia con ella.

También establece las bases para que las autoridades y los particulares no recurran a la violencia al margen de la ley, con ansias de defender sus derechos, facultades y atribuciones. Uno de los artículos de nuestra Ley Suprema que resguarda estas bases es:

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

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

Con esto, se establecen garantías de audiencia, administración de justicia y función jurisdiccional, para que los ciudadanos gocen de derechos y libertades de manera uniforme para habitantes del territorio nacional, siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

En caso de que se violenten los derechos de los ciudadanos, el Pacto Federal deberá determinar qué tribunales conocerán de las controversias que se susciten debido a la aplicación de leyes federales, en el derecho comparado son observadas otras alternativas, la Constitución se inclina por un sistema mixto, la aplicación de leyes federales ha sido confiada a los jueces federales y locales; tanto en materia ordinaria como en lo relativo al amparo.

Así, logran prever los mecanismos, las vías y los medios mediante los cuales pueden ser anulados los actos que sean contrarios al Pacto Federal y la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reconocida como el documento supremo, vertido de derechos y obligaciones.

2.4 FACULTADES QUE EXPRESAMENTE SE OTORGAN A LA FEDERACIÓN MEXICANA EN LA CONSTITUCIÓN

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la Ley Suprema de la Unión, por eso es conocida también como la Carta Magna, representa el eje rector de las instituciones, de las políticas públicas y de las reglas de convivencia pacífica entre los miembros de la sociedad. La República que organiza la Constitución, además de democrática y representativa, debe ser federal, en donde la competencia de las autoridades no resulta de una sola fuente, sino de una división de asuntos generales, estos son de un interés nacional; y, particulares, que miran a circunscripciones territoriales, y que tienen el carácter de entidades autónomas del gobierno nacional.

El principio fundamental establecido en el artículo 39 Constitucional, estudiado en el punto anterior, a la soberanía, se le debe agregar una segunda regla de competencia, en el federalismo, la limitación de facultades, resultado de corresponder algunos asuntos a la autoridad federal y otros a las autoridades locales; establecida esta limitación con tal rigidez que por ningún motivo pueden autoridades estatales o federales, invadir la esfera de acción de la otra, ya que esto representaría un grave atentado.

La fórmula del artículo 124 Constitucional:

“Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias.”

Vista de manera aislada, da la pauta al sistema rígido de distribución de competencia, según ésta, parece que se formulará un sistema en el que se puede determinar, que una competencia corresponde, ya sea a la federación o a entidades federativas, esta rigidez proviene de la utilización que en dicho artículo se hace del adverbio “expresamente”, derivado de esto, se debe entender que una facultad pertenece a la federación, o bien pertenece a las entidades federativas.

Carpizo⁵³ indica, que en realidad el sistema mexicano es mucho más complicado, puesto que la propia Constitución establece una serie de principios que definen facultades como las siguientes:

- Facultades atribuidas a la Federación.- Enunciadas en el artículo 73 Constitucional.
- Facultades atribuidas de manera expresa o tácita a las entidades federativas.- Como la facultad expresa de regular el patrimonio de familia, establecida en la fracción XVII del artículo 27; o la tácita de darse una Constitución, que se desprende del artículo 41.
- Facultades prohibidas a la Federación.- Como la del artículo 24, que le prohíbe dictar leyes que establezcan o prohíban alguna religión, las facultades prohibidas a las entidades federativas, tanto de manera absoluta (artículo 117) como relativa (artículo 118).
- Facultades coincidentes.- Mismas que, tanto la Federación como las entidades federativas pueden ejercer, y que pueden existir en una versión amplia o en una versión restringida.

⁵³ Carpizo, Jorge (2014): *Comentario al Artículo 124 Constitucional*, México a través de sus Constituciones, México, Cámara de Diputados, LV Legislatura, Editorial Miguel Ángel Porrúa, Págs. 953-959.

- Facultades coexistentes.- En las cuales una parte de la misma facultad compete a la Federación y la otra a los Estados, como en el caso de la materia de las vías generales de comunicación, que compete a la Federación según el artículo 73, fracción XVI, lo cual deja para los Estados la materia correspondiente a las vías locales de comunicación.
- Facultades de auxilio.- Cuyo ejemplo podía encontrarse en la función que las autoridades estatales debían realizar en auxilio de la Federación en materia de regulación del culto religioso, según lo disponía el artículo 130 Constitucional hasta antes de la reforma de 1992.
- Facultades derivadas de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.- La cual, por ejemplo, ha reconocido la existencia de facultades “concurrentes” en materia tributaria.

En México, existe un sistema grueso en tema de distribución de competencias entre Federación y Estados, ésta, logra dar coordinación, empalmar, logra la coexistencia y la coincidencia entre dos términos de la ecuación del sistema federal. Siendo la matriz del esquema el artículo 124 Constitucional y su reserva residual en favor de las entidades federativas.

Gamas Torruco⁵⁴ comenta, que para mejorar la comprensión de la división de competencias que se desarrolló en el sistema federal, es menester mencionar la distinción clásica de los tres modelos funcionales del federalismo:

a) Federalismo Coordinado.- Existe un equilibrio de competencias, las funciones se encuentran bien definidas y no se producen interferencias entre los órdenes.

⁵⁴ Gamas Torruco, José (2012): *Federalismo Fiscal*; visto en: Valadés, Diego y Gutiérrez Ricas, Rodrigo: *Economía y Constitución*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición, Pág. 157.

b) Federalismo Orgánico.- Predomina el gobierno nacional fuerte y los Estados tienen una débil autonomía manifestada en competencias restringidas.

c) Federalismo Cooperativo.- Establece una razonable regla de equilibrio mediante el acuerdo consensuado en el que partiendo de las competencias originalmente establecidas, se pacta un conjunto de acciones entre la Federación y Estados para el logro de propósitos comunes convenidos.

Otro de los conceptos que es importante tocar en este momento en que se estudia la distribución de las materias, entre la federación y el gobierno estatal, es el del principio de competencia normativa, Carbonell comenta, que es el que sirve para ordenar las relaciones entre los diversos centros de producción normativa dentro del Estado Federal. Tal principio consiste en acotar un ámbito material y encomendar su regulación a un determinado tipo de norma, de modo que los demás tipos no pueden incidir sobre dicha materia.⁵⁵

Esto crea una división de la capacidad normativa entre las órdenes federales y las locales, estableciendo una distribución de poder sobre la superficie horizontal, además de esto, no solo actúa para distribuir poderes normativos entre dos ordenamientos diferenciados, sino también lo hace hacia dentro de cada uno de ellos, tal es la situación de la reserva prevista en la Carta Magna, según el principio de auto formación del parlamento para que el Congreso regule a través de una ley su géneris su estructura y funcionamiento interno.

En la actualidad están presentes varios elementos configurativos del federalismo dentro de los Estados que lo han adoptado, que es complicado establecer pautas generales que lo identifiquen de manera particular, como consecuencia de esto, se ha dicho que el federalismo representa un concepto normativo, y por ende, debe ser estudiado y entendido a la luz de las disposiciones particulares de cada

⁵⁵ Carbonell, Miguel (2012): *El Federalismo en México: Principios Generales y Distribución de Competencias*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 382.

ordenamiento Constitucional, en este apartado, y en los subsecuentes, se estudiarán las disposiciones de la Constitución Mexicana, que, referidas al federalismo, guardan relación con el tema de las fuentes del Derecho y que se concretan en lo fundamental en la técnica constitucional de distribución de competencias legislativas entre la Federación y Entidades Federativas, es en ésta distribución donde el federalismo cobra su complejidad.

En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se reconoce a todas las entidades federativas un estatuto jurídico común sin hacer diferencia entre ellas, esto, no desaprueba el que después cada entidad federativa pueda llevar a cabo el diseño de un marco más o menos amplio de actuación según su propio ordenamiento jurídico local, siempre y cuando se lleve a partir de los márgenes impuestos en la Constitución Federal.

Como consecuencia, los siguientes apartados tratan:

1. Facultades Expresas.
2. Facultades Implícitas.
3. Facultades Concurrentes y/o Facultades Coincidentes.

De manera que, se ha visto a lo largo de este capítulo que el federalismo supone el reconocimiento de la existencia de fuerzas distintas a las del poder central que conservan su propia sustantividad, y que, en virtud de eso, pueden reclamar un campo propio de acción jurídico política traducido entre otras cosas en la posibilidad de crear por sí mismo normas jurídicas.

2.4.1 FACULTADES EXPRESAS

La Constitución Mexicana recoge la cláusula federal en los artículos 124 y 73, aunque la forma federal del Estado se establece en el artículo 40; en particular, las del artículo 73, enumeran una serie de facultades a favor del Congreso de la Unión,

son facultades que amplían o reducen la esfera de actuación de los Poderes Federales, las facultades federales no pueden extenderse por analogía, por igualdad, ni por mayoría de razón a otros casos distintos de los expresamente previstos. Una ampliación representaría un contenido diverso en la facultad que ya existe, o la creación de una nueva facultad, cualquiera de estos dos casos el intérprete sustituirá indebidamente al legislador constituyente, que es el único que puede investir de facultades a los Poderes Federales.

El artículo 124 Constitucional dispone: *“Las Facultades que no están expresamente concedidas a los funcionarios federales, se entienden por reservadas a los Estados”*.

El anterior artículo, propone una fórmula de distribución de competencias que se le denomina “dual”. De la misma manera, se considera que el artículo en mención plantea un sistema rígido de competencias, porque da a entender que una facultad pertenece a la federación o a las entidades federativas, por el simple hecho de la utilización del adverbio expresamente.

En el actual sistema mexicano, la distribución de competencias es compleja. Permite dar diversos matices e interpretación constitucional al precepto que estamos estudiando, pues existe coexistencia y coincidencia en la ecuación de nuestro sistema federal.

Tena Ramírez comenta, que las facultades explícitas son las conferidas por la Constitución a cualquiera de los poderes federales, concreta y determinadamente en alguna materia, las facultades implícitas son las que el Poder Legislativo puede concederse a sí mismo o a cualquiera de los otros dos poderes Federales como medio necesario para ejercer alguna de las facultades explícitas.⁵⁶

⁵⁶ Tena Ramírez, Felipe (2015): *Derecho Constitucional Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 19a Edición, Pág. 70.

La siguiente jurisprudencia cita lo que por facultades expresas se deben entender al decir:

“FACULTAD EXPRESA, SIGNIFICADOS DE”. La facultad expresa debe entenderse de acuerdo con el contexto jurídico en el que se utilice, y puede ser:

- a) En oposición a facultades implícitas.
- b) Como forma de atribución de competencias de los funcionarios; y,
- c) Como elemento de garantía de la autoridad competente.

De lo anterior, se desprende que no basta para reconocer tal o cual carácter el que se manifieste ostentar determinado cargo, ni tampoco puede aceptarse en virtud de la imputación de alguna conducta efectuada por la contraparte.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 14725/98. Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos. 20 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Constantino Martínez Espinoza. Secretaria: Rosa María López Rodríguez.⁵⁷

En un sistema constitucional como el de México, en donde existen facultades específicamente otorgadas a ciertas autoridades, debido a que el acto administrativo solo puede hacer lo que la ley le permite, a diferencia del particular, en donde se puede hacer todo lo que la ley no le prohíbe, el principio de que las autoridades solo pueden llevar a cabo lo que la ley les reconoce expresamente, es el que debe regir el desempeño de cualquier órgano creado en cualquiera de los ámbitos competenciales que nuestra Constitución reconoce; lo anterior, con independencia de que a favor de estas facultades se esgrima el argumento de que solamente sirven para hacer efectivas las facultades explícitas, y que por tal motivo,

⁵⁷ Tribunales Colegiados de Circuito, Amparo directo 14725/98. Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos. 20 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Constantino Martínez Espinoza. Secretaria: Rosa María López Rodríguez. Tomo VIII, diciembre de 1998, Pág. 1047. Consultado el 10 de octubre de 2018.

no obstante ser una excepción al principio consagrado en el multicitado artículo 124 de la Carta Magna.

Su ejercicio se ve limitado al ámbito de competencia legalmente establecido en las explícitas, pero a pesar de las dificultades que este sistema genera, resulta que el ejercicio de las facultades implícitas, es un lugar común en los sistemas de Estado compuesto.

Las relaciones entre los tres ámbitos constitucionalmente reconocidos no podrán darse al margen de la ley, aun en el caso de que las facultades explícitas requieran de las implícitas para poder ser llevadas a la práctica, lo deseable, en un régimen democrático de derecho, es que las atribuciones de cualquier órgano del nivel que sea, estén previstas de manera taxativa en la ley.

Las facultades expresas que resguarda el artículo 73 Constitucional, en general se resumen de la siguiente manera:

1. Admitir, formar y arreglar Estados en la Unión y sus límites.
2. Cambiar residencia de poderes de la Unión.
3. Hidrocarburos, minería y energía eléctrica.
4. Cinematografía, juegos con apuesta y sorteos.
5. Intermediación y servicios financieros.
6. Trabajo.
7. Defensa Nacional, fuerzas armadas y Guardia Nacional.
8. Derecho marítimo y piratería.
9. Nacionalidad y condición jurídica de extranjeros.
10. Salubridad general de la República.
11. Vías Generales de Comunicación.
12. Moneda y su acuñación.
13. Sistema general de pesas y medidas.
14. Fijar reglas para ocupación y enajenación de terrenos baldíos.

15. Relaciones Exteriores.
16. Delitos del fuero común relacionados con delitos federales.
17. Expedir Leyes de coordinación entre la Federación, el Distrito Federal (hoy, Ciudad de México), los Estados y Municipios.
18. Establecer, organizar y sostener escuelas rurales elementales, superiores, secundarias y profesionales para la investigación científica, bellas artes y enseñanza técnica.
19. Legislar sobre monumentos arqueológicos, artísticos e históricos.
20. Conceder licencia al Presidente de la República, aceptar renuncia, designar sustituto y constituirse en Colegio Electoral para sustituirlo.
21. Instituciones de crédito y sociedades de seguros.
22. Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
23. Tabacos labrados, cerillos y fósforo, gasolina y derivados del petróleo.
24. Explotación forestal, aguamiel y productos fermentados.
25. Producción y consumo de cerveza.
26. Uso de la Bandera, Escudo e Himno Nacional.
27. Planeación Nacional y Extranjera.
28. Inversión Nacional y Extranjera.
29. Transferencias tecnológica y científica.
30. Protección ambiental y preservación del hábitat.

La doctrina ha dicho, que, si el fin de la ley es legítimo y si está dentro de los objetivos señalados en la Constitución, y los medios escogidos en la ley son claramente adecuados para alcanzar esos objetivos y, además, no sólo no están prohibidos, sino que son compatibles con la letra y el espíritu de la Constitución, esa ley es Constitucional. Pero, hay otros campos en los que las facultades se otorgan en forma restrictiva, de manera que no puede hablarse ahí de facultades implícitas, y sólo se puede admitir que se ejerciten las facultades expresa y limitativamente otorgadas.

Es el caso de las normas que imponen cargas fiscales, reconocido en el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación y emanado primordialmente de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, conforme al cual, ningún cobro se puede hacer por la vía económico-coactiva, ni aplicarse ninguna otra sanción a un particular sin acudir a los tribunales previamente establecidos, si no está claramente determinado en una ley sin que las autoridades administrativas puedan ampliarse sus facultades al respecto por razones de interés público, o de conveniencia en el ejercicio de sus facultades, ni por ningunas otras.

Además de lo anterior, y derivado del análisis previo y de la aplicación del artículo 124 Constitucional, se establece que las entidades federativas tienen la competencia para la imposición y cobro de toda clase de contribuciones, a excepción de las que están expresamente atribuidas a la federación en el artículo 73, asimismo, de aquellas que le están prohibidas en los artículos 117 y 118 de la misma Constitución.

Por el momento se deja hasta aquí el análisis de estas facultades, ya que en el capítulo 3 se hablará del federalismo fiscal, donde ya se empezarán a tocar los lineamientos del origen de la obligación tributaria y sus conflictos legales.

2.4.2 FACULTADES IMPLÍCITAS

En el apartado previo se trató al artículo 73 de la Ley Suprema, que establece las facultades del Congreso de la Unión para llevar a cabo la creación de leyes, éste numeral delimita las materias que son competencia de las autoridades federales, sin embargo, no resulta ser muy precisa en cuanto a la última fracción del artículo, pues, establece las facultades implícitas para legislar, lo que da pie a la ampliación considerable de la esfera federal. Es la fracción XXI del citado artículo 73, la que establece que:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

...

XXXI.- 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.”

Tena Ramírez⁵⁸ alude, que las facultades implícitas son las que el poder legislativo puede concederse a sí mismo o a cualquiera de los otros dos poderes federales como medio necesario para ejercer alguna de las facultades explícitas. El propio Tena Ramírez recuerda, que solo se puede otorgar una facultad implícita si se reúnen los siguientes requisitos:

1. La existencia de una facultad explícita, que por sí sola no podría ejercerse.
2. La relación de medio, respecto al fin entre la facultad implícita y el ejercicio de la facultad explícita. De suerte que, sin la primera no podría alcanzarse el uso de la segunda.
3. El reconocimiento por el Congreso de la Unión de la necesidad de la facultad implícita y su otorgamiento por el mismo Congreso al Poder que de ella necesita.

La doctrina de las facultades implícitas tiene su origen en el derecho constitucional norteamericano, que sirvió de fundamento a la técnica constitucional mexicana de las facultades implícitas, éstas, nacieron en Estados Unidos bajo la necesidad de interpretar la Constitución con motivo de la creación de un Banco Federal, sobre esto, Peltanson comenta, que en 1790 Jefferson se pronunció en contra de la creación del Banco Federal, estableciendo que la federación no contaba con facultades para llevarlo a cabo, pues, la Constitución no manifestaba esa específica

⁵⁸ Tena Ramírez, Op. Cit. Pág. 116.

facultad. Afirmaba que, incluso, la Constitución no concedía mando alguno para establecer ningún tipo de sociedades.⁵⁹

Como consecuencia de lo anterior, al ser parte de la historia de las facultades implícitas de la Federación en México, podemos ver que nace derivado de la necesidad de ampliar las facultades de un poder Central para crear o establecer sociedades. Continuando con esta breve reseña, Grau comenta, que tanto Jefferson como los partidarios de interpretar la Constitución Norteamericana, de una manera estricta, argumentaban que la Federación no tenía otros poderes que aquellos que la Constitución le había concedido de manera expresa, y cuando mucho, aquellos poderes que resultaran indispensables para poder ejercer los poderes enumerados de manera expresa y limitada. Y, ateniéndose a esta forma estricta de interpretar su Constitución, rechazaban la idea de que el gobierno federal pudiera crear un Banco, en base a una interpretación no estricta o extensiva de la Constitución.⁶⁰

Como consecuencia, la necesidad de un Banco Federal que estuviera dentro de la interpretación de la Constitución, conllevó a que se ampliaran las facultades que se le concedían a la Federación, este problema de interpretación surge motivado del estudio del artículo I de la sección 8 de la Constitución del país vecino, que hacía referencia a los poderes del Congreso, el punto 18 de esta sección constituye una poderosa cláusula que dio origen a la creación de la doctrina y práctica constitucional de los poderes implícitos en la Unión Americana.

Otro personaje que interviene en la interpretación de la cláusula fue Hamilton, quien, a diferencia de Jefferson, no hacía su interpretación centrada en el adjetivo “necesario”, sino que lo interpretaba con el adjetivo “conveniente”, sobre Hamilton, Pani comenta, que afirmaba que si bien la Constitución no enlistaba la facultad de que la Federación pudiera crear Bancos o corporaciones, en cambio, si, en atención

⁵⁹ Peltanson J. W. (2014): *La Constitución de los Estados Unidos de América con notas explicativas*; México, Editorial World Book, Pág. 10.

⁶⁰ Grau, Luis (2010): *Nosotros, El pueblo de los Estados Unidos*; Madrid, España, Editorial Universidad Carlos III de Madrid, Pág. 160.

a que esa Federación es por naturaleza propia soberana, tenía el derecho derivado de la propia Constitución para emplear todos los medios a su alcance a fin de poder cumplir con todos sus objetivos, siempre y cuando esos medios empleados no fueran contrarios a la Constitución, a la moral o a los fines esenciales de la sociedad política.⁶¹

Desde esta perspectiva, Hamilton interpreta de manera extensiva la idea de que el Congreso Norteamericano poseyera el poder para hacer cualquier ley que fuera necesaria y conveniente para el uso de estos poderes, y para el de todos aquellos que, en virtud de su Constitución, pudiesen estar investidos en el Gobierno Norteamericano.

Según García Pelayo, el tribunal define sus conclusiones sentando el criterio sobre cuándo una medida puede ser considerada como formando parte de los poderes implícitos; cierto, que los poderes del gobierno son limitados y que no pueden ser rebasados, pero, una interpretación sana de la Constitución tiene que conceder a la Federación margen de discreción con respecto a los medios para llevar a cabo de la manera más beneficiosa para el pueblo los poderes que le han sido conferidos.⁶²

De modo que, siendo el fin legislativo, estando dentro de los objetos de la Constitución, entonces, todos los medios que le sean apropiados, que se adapten claramente al objeto, que no estén prohibidos, sino que sean acordes con la letra y el espíritu de la Constitución, son constitucionales. Esta es la piedra angular para determinar si un medio federal cae dentro de los poderes implícitos.

Así, por ejemplo, el artículo 24 Constitucional, en su segundo párrafo establece, que el Congreso no puede dictar leyes que establezcan o prohíban religión alguna, de

⁶¹ Pani, Erika (2016): *Estados Unidos de América*; México, Editorial El Colegio de México, 1ra Edición, Pág. 65.

⁶² García Pelayo, Manuel (2015): *Derecho Constitucional Comparado*; Madrid, España, Editorial Alianza Universidad Textos 19na Edición, Pág. 364.

modo que, en cuanto a las prohibiciones a las entidades federativas, éstas pueden ser absolutorias o relativas.

Sobre esto, Carpizo comenta, que las prohibiciones absolutorias son aquellas que la Constitución prevé que los Estados jamás podrán realizar y que se enumeran en el artículo 117 Constitucional, mientras que las prohibiciones relativas, son aquellas en las que la actuación de las entidades federativas está subordinada a la autorización del Congreso de la Unión, las cuales se encuentran previstas en el artículo 118 de la Carta Magna.⁶³

En este último caso, la autorización del Congreso es condición necesaria para la existencia y parámetro de validez de las normas, que, con posterioridad, dicten las entidades federativas. Es importante hacer la referencia a esta doctrina norteamericana sobre los poderes implícitos, ya que comprenden una parte fundamental del sistema federal, sin éstos, el federalismo sería una cuestión completamente distinta a como lo es en la actualidad en países que adoptaron esta forma de organización política como lo es México.

En el país, las facultades implícitas se usan sobre todo al momento de creación de entidades paraestatales y la expedición de leyes federales que encuentran en esta facultad su base, que abarcan, además de creación de leyes, otros campos:

- a) Regulación monetaria.
- b) Inversión extranjera.
- c) Inspección en las comunicaciones.
- d) Construcción de carreteras y puentes.
- e) Prohibición de literatura contra la moral.
- f) Operaciones bursátiles y tecnología, entre otras.

Sin embargo, hay quienes consideran que no se ha usado con frecuencia, porque siempre que se ha requerido hacer uso de una facultad federal que no estuviera

⁶³ Carpizo, Op. Cit. Pág. 480.

claramente recogida en las distintas fracciones del multicitado artículo 73, se acude directamente a la reforma constitucional, que con tanta proclividad se ha usado en el país.

Aun cuando, la contribución principal de esta ampliación de actividades de los poderes federales, es la base de las facultades implícitas que ha robustecido al Estado Mexicano, hay quienes consideran que ha permitido hacerles frente a presiones del exterior, así como a darle cara a grandes problemas sociales del país, principalmente, en materia económica y de seguridad social. Lo que de ninguna manera justifica un uso indebido de la doctrina y práctica constitucional de estas facultades.

Faya Viesca comenta, que independientemente de que la fracción XXXI del artículo 73 Constitucional permita que el Poder Legislativo Federal pueda darse a sí mismo nuevas facultades y, que pueda otorgar nuevas competencias al Poder Ejecutivo Federal y al Poder Judicial de la Federación, lo cierto es, que, en estricto sentido, ninguno de estos tres poderes deberá actuar si no es por una competencia otorgada expresamente por la Constitución.⁶⁴

Lo anterior, quiere decir que las estudiadas facultades implícitas, si bien, son una resultante de las facultades expresas, a la postre, se materializan en facultades enumeradas y por supuesto, expresadas a través de una legislación, las facultades implícitas son el resultado del criterio del Congreso de la Unión al legislar en base a la multicitada fracción XXXI del artículo 73 Constitucional. Que son indispensables para que alguno de los tres poderes pueda llegar a ejercer alguna de las facultades, que en forma expresa y limitada se le confirió en la Constitución.

Toda facultad considerada como implícita, surge, no por un carácter autónomo, sino por un carácter derivado, es decir, por los reglamentos, las directivas y las

⁶⁴ Faya Viesca, Jacinto (2014): *El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del sistema Federal*; México, Instituto Nacional de Administración Pública, 14ta Edición, Pág. 114.

decisiones (todos ellos con obligatoriedad jurídica o carácter vinculante) y las recomendaciones y los dictámenes (que no vinculan), como resultante de una facultad enumerada y expresada en el texto constitucional. Esto, estriba en que el Congreso de la Unión no tiene competencia constitucional para interpretar libremente y de manera amplia los casos en que puede legislar en el campo de los poderes implícitos.

Se debe reconocer que, en México, hay un cierto nivel de desconocimiento de las facultades implícitas, que es una cuestión grave y de perjudicial consecuencia, pues, se desperdicia la oportunidad de producir una adecuada legislación avanzada en base a las facultades implícitas, como deriva de las facultades expresas.

Las cuáles contienen un rico potencial para futuras posibles facultades implícitas, mientras que otro problema que se denota, en el que se llega a ser mal uso de facultades implícitas, en las que no existe un verdadero extracto nacido de facultades expresas, que son las contenidas en la Constitución; este uso indebido rompe con el equilibrio y la pureza del federalismo, lo que lleva a que se dé un centralismo y se disminuya la autonomía de los Estados.

2.4.3 FACULTADES CONCURRENTES Y/O FACULTADES COINCIDENTES

De manera excepcional, la Constitución Política prevé una variación en la distribución competencial al momento que establece en específicas materias una concurrencia entre los tres niveles de gobierno, conocido como paralelismo de las competencias, a esto se le conoce como facultades coincidentes o concurrentes, de modo que, son ejercidas de manera simultánea por los tres niveles de gobierno.

El federalismo en México representa la forma especial que es adoptada para distribuir el poder, el cual se asigna, bien sea mediante el otorgamiento de facultades exclusivas, o bien mediante el otorgamiento de facultades concurrentes,

de manera especial la Carta Magna Mexicana permite en determinadas materias una concurrencia entre las autoridades Federales, Estatales y Municipales.

Carbonell Sánchez comenta, que las facultades concurrentes pueden tomar tres distintas formas:

1. Puede darse que coexistan a la vez y de forma indistinta leyes federales y locales en una misma materia.
2. Puede ocurrir que la Constitución asigne algunos aspectos de una materia a la Federación y otros a las entidades federativas.
3. Puede también darse que sea la Federación, a través del Congreso de la Unión, la que regule una materia y las entidades federativas y los municipios se ajusten a lo dispuesto por la legislación federal.⁶⁵

De modo que, puede darse una simultaneidad reguladora absoluta, esto quiere decir que coexistan a la vez y de forma indistinta leyes federales y locales en una misma materia, tal es el caso del segundo párrafo del último inciso (IX) del artículo 117 Constitucional:

“El Congreso de la Unión y las Legislaturas de las entidades federativas dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.”

Este, es un claro ejemplo de la concurrencia que puede llegar a existir en caso que la legislación expresada por el Congreso con facultades federales, coexista con la legislación creada en los Congresos Estatales; otro claro ejemplo se encuentra en el artículo 18 Constitucional, párrafo cuarto, que dispone:

“La Federación y las entidades federativas establecerán, en el ámbito de sus respectivas competencias, un sistema integral de justicia para los adolescentes, que será aplicable a quienes se atribuya la comisión o

⁶⁵ Carbonell Sánchez, Miguel (2015): *El Federalismo en México: Principios Generales y Distribución de Competencias*; México, Editorial Pandecta, 3ra Edición, Pág. 43.

participación en un hecho que la ley señale como delito y tengan entre doce años cumplidos y menos de dieciocho años de edad...”

De nueva cuenta hay una facultad expresada en la Constitución Política en donde los poderes Federal y Estatal convergen o trabajan en conjunto en contra de problemas sociales, como es en este caso un sistema integral de justicia para adolescentes.

Derivado de lo comentado por Carbonell, también puede suceder que la simultaneidad que expresan estas facultades concurrentes, sea solo en forma parcial, en tanto que la Constitución determine aspectos de una materia a la Federación y otra al Poder Estatal, como, por ejemplo, en el tema de la salud establecido en el artículo 73, fracción XVI.

“XVI. Para dictar leyes sobre nacionalidad, condición jurídica de los extranjeros, ciudadanía, naturalización, colonización, emigración e inmigración y salubridad general de la República.

1a. El Consejo de Salubridad General dependerá directamente del Presidente de la República, sin intervención de ninguna Secretaría de Estado, y sus disposiciones generales serán obligatorias en el país.

2a. En caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, la Secretaría de Salud tendrá obligación de dictar inmediatamente las medidas preventivas indispensables, a reserva de ser después sancionadas por el Presidente de la República.

3a. La autoridad sanitaria será ejecutiva y sus disposiciones serán obedecidas por las autoridades administrativas del País.

4a. Las medidas que el Consejo haya puesto en vigor en la Campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo o degeneran la especie humana, así como las adoptadas para prevenir y combatir la contaminación ambiental, serán después revisadas por el Congreso de la Unión en los casos que le competan.”

Este es un claro ejemplo, ya que, la Federación tiene la capacidad para legislar sobre salubridad general, y las competencias locales pueden hacerlo sobre la salubridad local, otro ejemplo de esta simultaneidad parcial son las vías de comunicación establecidas en la fracción XVII del mismo artículo 73, ésta facultad se define como parcial, debido a que la Federación podrá legislar sobre las vías generales de comunicación, mientras que el Estado lo hará sobre las vías locales.

Finalmente, para terminar de esclarecer los puntos establecidos por Carbonell, puede también darse que la Federación (a través del Congreso de la Unión) es la que regula una materia, y las entidades federativas y municipios se tienen que ajustar a lo dispuesto por dicha legislación, como consecuencia, ya no se comparte ni se reparte, sino que se acata. Esta legislación puede prever, entre otras, las siguientes dos posibilidades:

- a) Que la normatividad de la materia quede a cargo por completo del Congreso de la Unión y que las autoridades locales se encarguen solamente de su ejecución.
- b) Que las autoridades locales puedan contribuir a la regulación mediante facultades de creación normativa sin perjuicio de sus facultades de ejecución.

Este tipo de facultad en los casos como:

1. La seguridad pública. (Artículo 73 Fracción XXIII)
2. La educación. (Artículo 73 Fracción XXV)
3. Los asentamientos urbanos. (Artículo 73 fracción XXIX inciso C)
4. La protección al ambiente. (Artículo 73 fracción XXIX inciso G)
5. Culto religioso. (Artículo 130 último párrafo)

Este 5to punto merece de una especial consideración, ya que es una de las modalidades que recoge el ejemplo más significativo de lo que se conoce como federalismo de ejecución, del cual Roque comenta, que es el administrativo denominado también de ejecución y se opone al cooperativo, respecto del cual, se

afirma que se ha venido dando la erosión de los poderes propios de los Estados miembros, sobre todo en el campo económico, social y financiero, significa entonces, una valoración del traslado de competencias administrativas en el sistema federal en vista de declinación de las funciones legislativas de los Estados Federados.⁶⁶

De modo que, en el tema del culto religioso, se ve representado este federalismo de ejecución en el que los órganos centrales o federales retienen las facultades de creación normativa a través del poder legislativo y, los Estados miembros de la Federación, llevan a cabo la ejecución de esas normas a través, fundamentalmente, de la administración pública regional y local.

Por otro lado, Rohde comenta, que las facultades concurrentes son aquellas que son ejercidas, tanto por la Federación como por las entidades federativas, ya sea, porque así lo disponga la propia Constitución o porque constituyan una manifestación directa de calidad soberana.⁶⁷

Por lo que hace a las facultades concurrentes por virtud de la calidad soberana de ambos niveles de gobierno, se encuentran las de establecer las contribuciones que cubran su presupuesto, pues, aunque en el artículo 73 fracción VII se establece esta facultad de manera expresa al Congreso de la Unión, no puede concluirse que las entidades soberanas se vean excluidas de establecer sus propios ingresos fiscales que cubran sus gastos públicos, en virtud de que, finalmente se negaría su soberanía y su existencia.

Son las que se ejercen de manera simultánea por la Federación y por los Estados, representan entonces, excepciones al principio del sistema federal derivado del cual, la atribución de una facultad a la Unión se traduce en la supresión de la misma

⁶⁶ Vidal Perdomo, Jaime (2014): *La región en la organización territorial del Estado*; Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, 3ra Edición, Pág. 84.

⁶⁷ Rohde Ponce, Andrés (2016): *Derecho Aduanero Mexicano*; México, Editorial ISEF, 4ta Edición, Pág. 85.

a los Estados, por lo que, sólo como excepción a tal principio puede darse el caso de que una misma facultad sea ampliada simultáneamente por dos jurisdicciones o, como sería en el caso de la acepción de facultad concurrente, en el sentido que la usa el sistema norteamericano; sería entonces, una facultad ejercitada de manera provisional y supletoria por una jurisdicción a la que constitucionalmente no le corresponde.

Otro de los artículos constitucionales que contempla esta facultad concurrente es el 104 en su fracción II, que establece:

“Artículo 104. Los Tribunales de la Federación conocerán:

...

II. De todas las controversias del orden civil o mercantil que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano. A elección del actor y cuando sólo se afecten intereses particulares, podrán conocer de ellas, los jueces y tribunales del orden común. Las sentencias de primera instancia podrán ser apelables ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado;”

Esta fracción señala, que son competentes los tribunales de la Federación para conocer de los asuntos civiles o penales de carácter federal, por estar regulados en una ley federal o tratado internacional, sin embargo, prevé lo que se conoce como jurisdicción concurrente; porque permite la competencia para conocer de estos mismos asuntos a los jueces locales, es decir, a la de los Estados, siempre y cuando el asunto no involucre a la Federación; con base en este artículo la mayoría de los asuntos que no son de amparo, se presentan ante jueces locales.

A pesar de que no es empleada de igual manera que las facultades explícitas e implícitas, la concurrencia es vista por el legislador como la solución adecuada para poder atender en los distintos ámbitos de competencia, desde el municipal hasta el federal, lo relativo a diferentes temas, incluso, con la más reciente adhesión sobre

el equilibrio ecológico, de modo que, la materia de protección al ambiente, así como su preservación y restauración, quedan cubiertos bajo este tipo de facultades.

Cabe aclarar, que son conocidas estas facultades como concurrentes o coincidentes, compartiendo el concepto, siendo que se establece en determinadas materias una concurrencia entre autoridades federales, estatales y municipales, como se ha visto a lo largo de este capítulo, a pesar de que el federalismo y descentralización no son conceptos equiparables, ni en sus dimensiones teóricas ni en sus implicaciones prácticas, en diversos momentos de la historia mexicana, ambos parecen estar enfocados a un mismo fin, el de descongestionar al gobierno central y fortalecer a los gobiernos locales, con la intención de incrementar su autonomía.

Estamos finalizando este segundo capítulo que se construye principalmente del federalismo y su fundamento Constitucional, una pequeña remembranza de cómo es que el Federalismo ocupó el lugar que tiene en nuestro país, además de analizar las diferentes facultades otorgadas a la Federación y que se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya sea de manera expresa, implícita o concurrentes con los Estados y Municipios. A continuación, entraremos ya a un estudio más especial en materia tributaria.

CAPÍTULO 3

FEDERALISMO FISCAL

Para este capítulo tercero se estudia al federalismo en materia tributaria, en el apartado anterior se hablaba de la facultad concurrente como la forma en que se comparten facultades los tres niveles de gobierno, en materia tributaria esta concurrencia local y federal no presenta problemas, ya que, finalmente la doctrina y la jurisprudencia concluyen que el artículo 73 fracción VII, Constitucional, se refiere a:

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

Al presupuesto federal, y por lo mismo no excluye las facultades estatales para cubrir el presupuesto local, el problema se va a presentar en determinar cuáles son las materias imponibles, los hechos o fuentes de riqueza que pueden gravar las contribuciones federales y cuáles las locales, mismo que se ha visto resuelto por la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte y conforma un régimen complejo en materia de potestad tributaria; todo esto, se irá desahogando a lo largo del presente capítulo tercero.

México es una República Federal, así se encuentra establecido en los títulos Segundo y Quinto de la Constitución Política, esto se traduce en el hecho de que los gobiernos local y federal, tienen cada uno distintas facultades, así como obligaciones, de éstas surge para el gobierno federal la capacidad de imponer contribuciones a sus ciudadanos y la de ejercer el gasto público, en la Federación, son distribuidas entre el gobierno federal y los gobiernos locales.

El Pacto Federal conlleva una pérdida de soberanía pero no de autonomía para los estados miembros, ésta se ve compensada con las sinergias económicas, sociales y políticas obtenidas a cambio, en concordancia con el marco constitucional, la Federación, a través de los poderes que la componen, es responsable de ofrecer directrices para la Nación mexicana, ya sea través de un Plan Nacional de Desarrollo, programas o proyectos federales, las legislaciones federales o instrumentos de carácter federal.

Oates señala, que el federalismo fiscal trata la estructura vertical del sector público, explora, tanto desde el punto de vista positivo como normativo, los roles de los diferentes niveles de gobierno y las formas en que se relaciona a través de mecanismos como la transferencia de recursos.⁶⁸

⁶⁸ Wallace E. Oates (2013): *Ensayo sobre Federalismo Fiscal*; México, Literatura económica, 4ta Edición, Pág. 1120.

Este es el cauce institucional a través del cual el Congreso de la Unión legisla sobre la vida de las personas físicas y morales, por medio de leyes que garanticen la educación pública, el cuidado del medio ambiente, la creación de impuestos o contribuciones, entre otros; el Ejecutivo Federal va a incidir en la sociedad mediante programas y proyectos para cubrir la responsabilidad de impulso al desarrollo nacional, además de que tiene la facultad de cobrar impuestos e imponer otro tipo de contribuciones para cubrir el presupuesto de egresos de la Federación, para que, al final, sean devueltos a los Estados y Municipios bajo el concepto de miembros participantes de la Federación a la luz de las leyes de Coordinación Fiscal, y éstos, a su vez, dispondrán de los recursos con los que podrán atender sus respectivas responsabilidades.

Otro especialista del federalismo Chanchal Kumar comenta, que mientras el federalismo fiscal constituye un conjunto de principios guías, un concepto guía, que ayuda a diseñar las relaciones fiscales entre el nivel nacional y los niveles sub nacionales de gobierno, la descentralización fiscal, por otro lado, es el proceso de aplicación de dichos principios.⁶⁹

Como se analizó en el apartado de la época centralizadora del país, fue lento el camino de construcción del federalismo fiscal, ya que, se buscaron mecanismos de autonomía tributaria, descentralización fiscal e incremento de la capacidad impositiva, además de una clara diferenciación en las facultades impositivas por parte de la Federación, Estado y Municipios.

Las participaciones que corresponden a los Estados y Municipios eran concentrados en un Ramo 26, denominado originalmente como Solidaridad y Desarrollo Regional, para más tarde, cambiar a Superación de la Pobreza, y, finalmente, Desarrollo Social y Productivo en Regiones de Pobreza, esto, ocasionó que el gasto se ejerciera con un considerado grado de discrecionalidad, pero, para

⁶⁹ Chanchal Kumar, Sharma (2015): *¿Cuándo se produce la descentralización? El dilema del Diseño*; México, SAJOPS, 3ra Edición, Pág. 169.

el año 2000 esas participaciones fueron programadas en los Ramos 28 y 33, que condicionaron los recursos para ser erogados en materia de:

1. Educación básica y normal.
2. Salud.
3. Infraestructura Social.
4. Fortalecimiento Municipal.
5. Educación Tecnológica y de Adultos.
6. Seguridad Pública.

Los recursos federales que son percibidos por los municipios, son compuestos por las participaciones fiscales federales y de las aportaciones tipificados como Ramo 28 y 33 respectivamente, en el presupuesto de Egresos de la Federación, sobre esto, Pliego Moreno comenta, que el Ramo 28 sobre Participaciones a Entidades Federativas y Municipios transfiere recursos federales a las entidades federativas y municipios de acuerdo con la Ley de Coordinación Fiscal y Convenios de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal, su principal característica radica en que se trata de recursos de uso irrestricto.⁷⁰

Por otro lado, el Ramo 33, establece que son denominadas como Aportaciones Federales, que son fondos de uso restringido; posterior a la reforma de 2007, se modificó la fórmula de distribución del Fondo General de Participaciones, el cual se constituye con el 20% de la Recaudación Federal Participable Neta.

Esta reforma del 2007 a la Ley de Coordinación Fiscal fue importante, ya que dio inicio a un nuevo federalismo fiscal. A partir de entonces, uno de los principales objetivos de las fórmulas de distribución es incentivar la recaudación, para 2013, algunos fondos de participaciones y aportaciones se modificaron para fortalecer este nuevo federalismo fiscal.

⁷⁰ Pliego Moreno, Ivan (2010): *El Federalismo Fiscal en México: Entre la Economía y la Política*; México, Editorial CESOP, 1ra Edición, Pág. 5.

De manera que, una de las principales tareas de la Coordinación entre el gobierno federal y las distintas entidades federativas, es determinar cómo se van a distribuir los recursos que le tocan a cada uno de los Estados. Las fórmulas de distribución están contenidas en la Ley de Coordinación Fiscal. Aunque esta ley contiene sólo las participaciones y aportaciones federales.

Por tanto, en la actualidad, el federalismo fiscal cobra una creciente importancia, debido a que vivimos en un mundo cada vez más interrelacionado, que obliga a dimensionar las formas de actuar de los Estados y gobiernos respecto a sus finanzas públicas, como consecuencia, el federalismo fiscal transita diferentes caminos, desarrollándose ampliamente con el ascenso del neoliberalismo y el impulso de la globalización económica bajo las nuevas leyes de mercado y el descenso del papel del Estado como agente impulsor del crecimiento.

3.1 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL FEDERALISMO FISCAL MEXICANO

Barón López comenta, que los retos del federalismo fiscal son:

- 1) Definir mecanismos que compensen las diferencias de capacidad tributaria entre los Estados miembros de la Federación, de tal forma que, la prestación de servicios en todos se oriente a ser suficiente, así como el gasto social y la inversión pública, sin que los Estados menos ricos impongan tributos adicionales a sus ciudadanos.

- 2) Formular una distribución de responsabilidades en materia del gasto público y de las fuentes de ingresos, de forma tal, que las necesidades y el uso de recursos guarden un equilibrio entre los diferentes órdenes de gobierno y se optimice en escala nacional el ejercicio presupuestario, sin incrementar cargas a los contribuyentes.

3) Preservar con eficiencia el uso de los instrumentos de política macroeconómica para impulsar el crecimiento económico y un desarrollo regional equilibrado, con niveles de empleo productivo que respondan a la demanda del mismo y a la satisfacción de las necesidades básicas de la población.⁷¹

Con lo que se ha estudiado hasta ahora, podemos decir, que el gobierno federal es responsable de la seguridad nacional, fuerzas armadas, política exterior, acuñación de moneda, política macroeconómica, tipo de cambio y comercio exterior; la orden estatal se ocupa de la procuración de justicia, caminos locales, asistencia social, planeación del desarrollo regional, relaciones fiscales directas con el municipio y, finalmente, los municipios asumen la prestación de servicios como el tránsito local, servicios de agua potable y manejo de basura entre otros.

El artículo 131 Constitucional versa sobre la facultad de gravar mercancías al comercio exterior, este artículo contempla lo siguiente:

“Artículo 131. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.”

El fundamento constitucional más importante que representa al federalismo fiscal, se encuentra vertido en la fracción IV del artículo 31, que establece:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

⁷¹ Barón López, Horacio (2001): *El Federalismo en México*; México, Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República, Pág. 11

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. De manera que, los gravámenes establecidos por la legislación deben estar fijados de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto, para que, de esta forma, los que tengan mayores ingresos tributen en forma mayor y superior a los de mediano y reducidos recursos.

El Estado tiene la obligación de satisfacer las necesidades públicas de la sociedad, y para que esto sea posible, además de realizar sus labores políticas, es indispensable hacerse de recursos necesarios, ya sea en especie o en dinero, según Francisco de la Garza, las contribuciones son 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.⁷²

El contenido de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, en el que se hace la aclaración en cuanto a que, la Constitución no nos obliga a pagar un impuesto, a lo que nos obliga la Constitución, nuestro Pacto Federal, es a contribuir a un gasto público, que, definitivamente no es lo mismo. De hecho, en la parte introductoria el artículo 2do del Código Fiscal de la Federación, se desglosa el concepto de la contribución, esto, de la siguiente manera:

- Impuestos.
- Aportaciones de seguridad social.
- Contribuciones de mejoras.
- Derechos.

⁷² Garza Sergio Francisco, de la (2009): *Derecho Financiero Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 13era Edición, Pág. 320.

En el referido artículo 2do del Código Fiscal Federal, en su primera fracción, se define a los impuestos como: contribuciones establecidas en ley que deben ser erogadas por personas físicas y morales, en situación jurídica que sean diferentes a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos respectivamente.

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

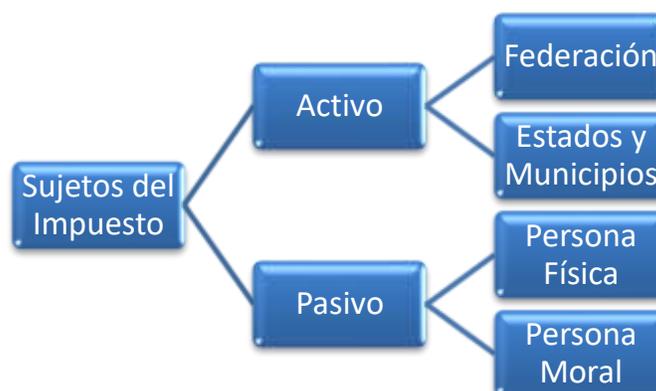
I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

Según Roberto Santillán, la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público es, sin especificación concreta, de las contraprestaciones que deberán recibir. Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público; sin embargo, dentro de esta transferencia, no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma.⁷³ El sujeto pasivo es aquella persona física o moral que va a contraer la obligación de erogar impuestos en los términos establecidos por las diferentes leyes fiscales, pero, es momento de hacer la distinción entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto, ya que, el sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador, es aquel que realmente eroga dicho impuesto.

Si se observa la siguiente gráfica:

⁷³ Santillán, Roberto (2012): *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*; México, Escuela Nacional de Economía, 19na Edición, Pág. 102.

Imagen No. 1.- Sujetos del Impuesto.



Fuente: Elaboración Propia.

Dentro del sistema económico mexicano, el impuesto tiene suma importancia, ya que, a través de éste se pueden alcanzar diferentes objetivos, originalmente los impuestos servían exclusivamente para que el Estado se allegara de recursos; en la actualidad, se pueden vislumbrar fines como la redistribución del ingreso para mejorar la eficiencia económica, para fines proteccionistas, es decir, proteger algún sector importante de la Nación, como fomento y desarrollo económico.

Los servicios que el gobierno, en sus 3 niveles (federal, estatal y municipal), derivado de lo que se recauda a través de los impuestos y explotación de los recursos naturales, son los contemplados en el artículo 115 Constitucional, en su fracción III, así como en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y en las leyes orgánicas de cada uno de los Estados, ya referidos con anterioridad en el apartado 1.1 del Capítulo 1, de esta Parte Primera.

Esos rubros de cobertura de necesidades colectivas de las que tanto hablan los autores y politólogos, puesto que es obligación de la familia política el dar esos servicios y obra pública de calidad, siendo, que esta obligación es solidaria entre el Municipio, el Estado y la Federación, ya que la federación baja hasta el municipio para hacerse de dinero, de riquezas; lo anterior, a través del cobro de:

Impuesto Sobre la Renta (ISR).

Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).

Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

Así como otros impuestos federales especializados que la federación cobra en los municipios y lo sube hasta el órgano federal a través del SAT, se entregan los recursos recaudados a la SHCP, quien, los custodia y distribuye según el presupuesto de egresos respectivo. Y, posteriormente, al parecer, lo devuelve al Estado y al Municipio a la luz de la ley de Coordinación Fiscal a los Estados; ésta, tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como también con los municipios y demarcaciones territoriales para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa a través de las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

A continuación, se va a profundizar en el tema a través del análisis de las fuentes de imposición exclusivas de la Federación.

3.2 FUENTES DE IMPOSICIÓN EXCLUSIVAS DE LA FEDERACIÓN

La Federación solo tiene facultad para imponer contribuciones que se encuentren sujetos en la ley, según el principio de legalidad, la fracción VII del artículo 73 de nuestra Constitución, establece:

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

Cabe señalar que, como vínculo del artículo 31 Constitucional, tenemos que la última parte de dicho artículo establece: *“de la manera proporcional y equitativa que*

dispongan las leyes”; y una de esas leyes es el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que, en su artículo 2do, contempla:

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

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se 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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado. Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1º.”

Por lo que en general, la primera clasificación que de la contribución al gasto público se puede desglosar, es la siguiente:

Atendiendo a la capacidad económica del contribuyente y otorgando un trato equitativo, el CFF señala desde su artículo 1º, lo siguiente:

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

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

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

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

Las contribuciones, es una forma de ingresos que recibe el Estado, reconocidas por Ley a través de aportaciones obligatorias que realizan los ciudadanos, y cuya finalidad es cumplir con la función pública, permitiendo así que el gobierno pueda desempeñar su actividad y regular la convivencia de los ciudadanos en temas de:

- a) Salud.
- b) Justicia.
- c) Educación.
- d) Desarrollo económico.

Son cuatro los tipos de contribuciones que ya se han detallado al inicio del presente apartado, el primero y el más importante, es el impuesto, del cual, Araneda comenta, que constituye un medio de financiamiento de carácter indivisible, que tiene por objeto poner a disposición de la colectividad determinados servicios básicos sin las limitaciones derivadas de la capacidad individual de pago. El objeto fundamental del impuesto, es impedir que la falta de disponibilidades individuales prive la atención requerida por las necesidades básicas.⁷⁴

De manera que, si una persona se encuentra limitada en temas de capacidad de pago, no puede ser privada de una atención sanitaria con grave riesgo para su salud, o de la educación básica, pues, representa un serio peligro para su porvenir y para la Nación a la que pertenece, es por esto, que se habla de un bien del colectivo.

En México se pagan más de 30 impuestos diferentes, siendo el instrumento recaudatorio más importante de la política económica que posee un Estado, los principales impuestos que paga un mexicano son:

1. Impuesto al Valor Agregado.- Gravamen al consumo, la mayoría de productos, bienes y servicios que adquirimos pagan este impuesto, Tasa del 16%.
2. Impuesto Sobre la Renta.- Impuesto directo que se aplica a los ingresos generados. Son sujetos de su pago todas las personas físicas y morales. La tasa del gravamen cambia según el límite inferior en el que se ubica la base la cuál va de 0 al 35% para personas físicas y del 30% para personas morales.
3. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).- Sin duda, uno de los impuestos que no todos saben que pagan, es un gravamen que se aplica

⁷⁴ Araneda Dôrr, Hugo (2013): *Finanzas Públicas*; Chile, Editorial Jurídica de Chile, Pág. 137.

al pago por la producción venta o importación de ciertos productos, es un impuesto indirecto que el contribuyente no es quien lo paga, sino que es trasladado al cliente. Aplicado principalmente a las gasolinas.

4. Impuesto Sobre Nóminas.- Impuesto Estatal que debe pagar el patrón por concepto de sueldos, salarios, tiempo extraordinario de trabajo, premios, bonos, estímulos, incentivos, compensaciones, gratificaciones, aguinaldos, participación patronal al fondo de ahorro, primas de antigüedad, comisiones y pagos realizados a administradores.
5. Impuesto sobre la Tenencia.- Algunos Estados lo manejan como un control vehicular, pero sigue teniendo la misma naturaleza de calcularse con base en características del vehículo, tales como son el modelo marca, año de fabricación, versión y precio del mismo.

Estos son solo algunos de los impuestos más importantes y que más impactan en la economía del contribuyente y en los ingresos del Estado, continuando con la lista de contribuciones establecidas por el artículo 2do. del Código Fiscal de la Federación, se tiene a las aportaciones de Seguridad Social. Sobre esto, Saldaña⁷⁵ comenta, que, dentro de nuestra legislación, encontramos que las aportaciones de seguridad social son contribuciones, esta categoría de gravamen se refiere a la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivado de la realización de especiales actividades del Estado. Por ejemplo, las cuotas obrero patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Estas contribuciones agrupan las provisiones de recursos para financiar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por las leyes y disposiciones aplicables en materia de seguridad social, dentro de este ramo se encuentran presupuestadas y programadas las transferencias fiscales a cargo del Gobierno

⁷⁵ Saldaña Magallanes, Alejandro (2015): *Curso Elemental sobre Derecho Tributario*; México, Pág. 34.

Federal, destinadas a cubrir el pago de pensiones, cuotas, aportaciones, subsidios y otras erogaciones de seguridad social, las cuáles son ministradas a los Institutos de Seguridad Social y otros beneficiarios.

Siguiendo con las contribuciones del mencionado artículo 2do del Código Fiscal Federal, tenemos a las contribuciones de mejora, para personas físicas y morales que beneficien de manera directa por obras públicas, para Margain, las contribuciones especiales son prestaciones que los particulares pagan obligatoriamente al Estado como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general, y que los benefició o que beneficia en forma específica.⁷⁶

De modo que, la contribución de mejora es la prestación en dinero que deviene como motivo de una obra pública o de actividades estatales, teniendo lugar cuando el particular sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria obtiene un beneficio específico que se traduce en el aumento de valor de un bien inmueble derivado de una obra pública.

Finalmente, las contribuciones denominadas como derechos son contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, y que serán aprovechados directamente y de forma individual por un sujeto pasivo, en otros países suele ser denominado como Tasa, según Rodríguez, son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la Ley, con el carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de dichos servicios.⁷⁷

⁷⁶ Margain Manautou, Emilio (2015): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; México, Universidad Potosina, Pág. 121.

⁷⁷ Rodríguez Lobato, Raúl (2013): *Derecho Fiscal*; México, Editorial Harla, Pág. 77.

Son estas las formas en cómo el Estado logra hacerse de ingresos para poder, después, distribuirlos de manera que se cumpla con la cobertura de necesidades del colectivo, este vínculo que existe entre la contribución y el gasto público se traduce en el artículo 31 Constitucional fracción IV, pues, es donde nace la obligación de contribuir para el bien común que es el gasto público, que se ha de convertir en la obra y servicio público que el ciudadano requiere para su desarrollo, y que van a redundar en los beneficios o perjuicios del erario federal, por la captación oportuna de tal contribución.

3.3 DELIMITACIÓN DE FACULTADES EN MATERIA FISCAL

Como se ha venido estableciendo, la delimitación de las facultades en materia fiscal se desprende desde el artículo 31 Constitucional, al momento en que versa sobre la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos de los tres órdenes de gobierno: el de la Federación, el de las Entidades federativas y el de los Municipios; esta delimitación se convierte en una tarea compleja, debido a que se deben satisfacer los intereses de la Federación, y al mismo tiempo, el de las Entidades federativas; como se ha venido señalando, el artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su inciso XXIX establece varias fuentes de imposición exclusiva para el Congreso de la Unión:

“Artículo 73.-

...

XXIX. *Para establecer contribuciones:*

1o. Sobre el 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; y

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.*
- 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.”

De acuerdo a lo establecido en este precepto, el Congreso tiene facultad de imponer contribuciones especiales sobre los conceptos previos, ésta trae consigo la prohibición para los Estados de imponer algún gravamen sobre dichas actividades, sin embargo, en el 5º punto, relativo a los impuestos especiales, se establece que, las entidades participan en el rendimiento de las contribuciones antes enumeradas, y existen ejemplos de la defensa de esta facultad dada a la Federación.

En la década de los cincuenta, al momento de emitir resolución a un amparo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó, que las Entidades federativas no cuentan con facultad para establecer impuestos sobre el petróleo, en específico, sobre la gasolina, pues, el Constituyente conservó el pensamiento de que la facultad atribuida por el artículo 73, fracción XXIX, Constitucional a la Federación es irrenunciable e intransferible. Por lo tanto, eran inconstitucionales las leyes locales que impusieran contribuciones especiales sobre la gasolina y productos derivados del petróleo, aunque se le denominarán sobre el comercio o sobre la industria. PETRÓLEO Y SUS DERIVADOS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS IMPUESTOS DE LOS ESTADOS AL.⁷⁸

⁷⁸ “*Petróleo y sus derivados, inconstitucionalidad de los impuestos de los estados a.*”. Tesis aislada, amparo en revisión 5895/56, *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. CXXXII, abril de 1957, Pág. 19.

Respecto de otro caso similar, pero en materia de explotación forestal,⁷⁹ se resolvió un amparo en contra del establecimiento de impuestos a la explotación forestal, toda vez que, al gravar esta materia se impone sobre una de las atribuciones expresadas a la Federación en la multicitada fracción XXIX, se argumentó que esta imposibilidad de las Entidades federativas por cobrar impuestos por explotación forestal está establecida en las últimas líneas de la estudiada fracción, ya que, las Entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria determine.

Como consecuencia, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala, que las Entidades federativas pueden participar en el rendimiento de alguna de las anteriores contribuciones especiales, pero, está limitada a la obtención de la participación, más nunca para los efectos de recaudación de tributo y, mucho menos, de acción de cobro.

Ahora bien, en la década de los ochenta, con la amplitud de las facultades al municipio y su reconocimiento como orden de gobierno, se les tuvo que deslindar a las Entidades federativas facultades que ayudaran a trabajar en conjunto con los municipios, en este sentido surge el artículo 115, fracción IV de la Carta Magna, que establece:

“ ...

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Los

⁷⁹ “Explotación forestal, las entidades federativas carecen de competencia constitucional para establecer impuestos por la.” Tesis aislada, amparo administrativo en revisión, *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. XCI, marzo de 1947, Pág. 2680.

municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo. Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas.

Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

...

De modo expreso, se establece que los municipios podrán percibir contribuciones incluyendo las tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria (inciso a), con esto, se indica que la propiedad inmobiliaria es objeto de ser gravada por las Entidades federativas, por lo que, de manera implícita se le designa esta facultad.

El artículo 117 Constitucional señala una serie de limitantes a la actividad económica de los Estados, que, a *contrario sensu*, redundan en atribuciones para la Federación, este artículo dispone:

“Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso

...

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

...

IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El Congreso de la Unión y las Legislaturas de las entidades federativas dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.”

La Constitución Política señala entonces, la restricción de los Estados, y como consecuencia, la facultad exclusiva de la Federación para la emisión de estampillas o papel sellado, así como de preservar el monopolio sobre la moneda; la fracción VII prohíbe, que las leyes fiscales locales establezcan diferencias por razón del origen de las mercancías, esto tiene la finalidad de que se mantenga la uniformidad con la Federación; por su parte, la última fracción (IX) de este artículo, con contenido fiscal, prohíbe a las entidades federativas el gravar la producción, acopio o venta de tabaco de forma distinta a las que el Congreso autorice, de modo que, esta es una prohibición relativa en virtud de que está subordinada a la autorización por parte del Congreso en el tema de gravar diversas etapas del tabaco.

Evidentes reflexiones que deben hacerse en este punto, son: ¿Qué razón de ser tiene el artículo 124 Constitucional frente al numeral 117 del mismo ordenamiento?; ¿Porque establecer prohibiciones expresas a los estados si esas facultades ya están reservadas para la Federación?

Entre las facultades implícitas y las restricciones a los Estados autónomos de la República Mexicana se han encontrado un cúmulo de fuentes de riqueza, que forman parte de una partida de recursos que apoyan la formación de los ingresos totales de los gobiernos subnacionales, como el Impuesto Sobre Nóminas, al Hospedaje, a la Tenencia de Vehículos, entre otros.

Rodríguez dice, que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherente a su soberanía, es ilimitada y solo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el Pacto Federal, puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio del otro.⁸⁰

De modo que, el sistema de competencia tributaria vertido en la Constitución es complejo en la tarea de deslindar campos de acción tributaria de la Federación y de las entidades federativas, por lo que, muchas veces conduce en la práctica a una

⁸⁰ Rodríguez Lobato, Raúl (2013): *Derecho Fiscal*; México, Editorial Harla 23ra Edición, Pág. 137.

situación anárquica, producto de la ausencia de reglas precisas que determinen con exactitud las respectivas facultades y limitaciones.

Margain⁸¹ comenta, que para tratar de resolver el caos y la anarquía que existen en materia impositiva por falta de una delimitación adecuada de la competencia entre la Federación y los Estados, se han sugerido las alternativas siguientes:

- a) Que constitucionalmente, sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgar participaciones a los Estados, o
- b) Que constitucionalmente, sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participación a la Federación.

Estas opciones causarían dificultad el momento de llevarlos a la práctica, de modo que, esto le ha dado cabida a la existencia de la Coordinación Fiscal, que es la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley se otorga a las Entidades federativas en el rendimiento de un tributo federal, en cuya recaudación y administración interviene, por autorización expresa, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en la coordinación existe un solo crédito fiscal y éste pertenece a la potestad tributaria de la Federación.

Esta coordinación en materia tributaria presupone la existencia de un tributo o contribución de naturaleza federal y, otorga a las entidades coordinadas una participación de modo proporcional de los rendimientos fiscales obtenidas por la Federación.

⁸¹ Margain Manautou, Emilio (2015): *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; México, Universidad Potosina, Pág.253.

CAPÍTULO 4

EL PRESUPUESTO PÚBLICO Y SU RELACIÓN CON LAS POLÍTICAS PÚBLICAS

Hemos llegado ya al cuarto y último capítulo de esta parte primera, sobre el procedimiento administrativo de ejecución como herramienta de facultades económico coactivas; a través de los anteriores capítulos, se ha podido aumentar el panorama sobre el procedimiento administrativo de ejecución como una facultad económico coactiva y, cómo es que, a través de los años, esas características propias de la autoridad, han nacido y se han ido modificando de acuerdo al contexto de la república mexicana.

Desde los primeros años del México Independiente, pasando por años de caos y pobreza, cambios de Régimen imperial a Republicano, y de Republicano Federal a Federal Centralista y de regreso a lo que actualmente es la República Federal Mexicana descentralizada, donde los Estados y Municipios poseen autonomía, en particular en la materia tributaria, que como ya vimos en el capítulo anterior, el federalismo fiscal se establece principalmente en el artículo 31 Constitucional y las facultades del Federalismo están vertidos en el artículo 73 de la misma Constitución.

Las facultades, tanto expresas, implícitas y concurrentes, se encuentran vertidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, creándose el Pacto Federal para dar la soberanía al pueblo y generar una estabilidad en la estructura política del país que asegurará que no se llevarán a cabo cambios bruscos que atentarán contra la estabilidad del país; de igual forma, estudiamos hasta dónde llegan las facultades del federalismo fiscal, y en qué punto comienzan las facultades fiscales estatales y municipales, que también tienen derecho de generar ingresos en materia tributaria, como se vio en el último inciso del capítulo anterior.

Ahora, toca analizar al presupuesto público y la relación que tiene con las políticas públicas, de qué manera y cómo es que interviene este presupuesto en el diseño de políticas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público integra todos los recursos con que cuenta un gobierno, así como de la forma en que se utilizan, administran y supervisan, cada nivel gubernamental cuenta con su hacienda correspondiente, ya sea la federal, estatal o local en el gobierno municipal; la fracción IV del artículo 115 Constitucional asegura la independencia hacendaria de los municipios:

“IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...”

En este mismo artículo en su fracción III, se muestran los servicios y funciones que son responsabilidad municipal:

“III. Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales.*
- b) Alumbrado público.*
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos.*
- d) Mercados y centrales de abasto.*
- e) Panteones.*
- f) Rastro.*
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento.*
- h) Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e*
- i) Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.”*

Ahora bien, Aguilar⁸² considera, que el proceso para dar solución a problemas sociales a través de generar políticas públicas se integra en 5 fases:

- Identificación del Problema.- En esta fase, se integran las instituciones gubernamentales, partidos políticos, organizaciones no gubernamentales hasta activistas, medios de comunicación y cualquier sujeto u organización que busque poner un problema en la agenda pública.
- Formación del Programa de Gobierno.- En esta fase, se formulan los programas de gobierno, primeramente el problema debe ser aceptado y reconocido por un sector amplio del público o por lo menos, por el gobierno, de modo que el problema forma parte del programa cuando el problema se atiende por las autoridades.
- Diseño de Soluciones.- Se generan las opciones a través de las cuales pueden ser atendidos los diferentes problemas planteados, indicando las implicaciones y costos de cada una de éstas; el diseño final del programa público debe integrar al menos cinco elementos:
 - a) Definir objetivo.
 - b) Establecer cuál es la raíz del problema que se quiere atender.
 - c) Establecer los instrumentos que se van a usar para alcanzar el objetivo.
 - d) Establecer cuál es la población para la cual la política está diseñada.
 - e) Planear la implementación, responsables y con qué recursos se cuenta.
- Ejecución de la Solución Seleccionada.- En esta fase, se implementan lo que se diseñó en la fase previa, prácticamente es una etapa de prueba piloto, para definir si se requieren de cambios para que el programa funciones sin

⁸² Aguilar, Luis (2014): *Estudio de las Políticas Públicas*; México, editorial INAP, Pág. 248.

alterar el diseño, la ejecución del programa público invariablemente pasa por la Hacienda Pública.

- Evaluación de los Resultados.- Se verifica el nivel de cumplimiento de los objetivos y, muchas veces, se presentan sugerencias de mejora, como se observó en los análisis de los diferentes programas sociales estudiados en el apartado anterior, en donde las instituciones de evaluación de los programas presentaban los resultados obtenidos.

Como consecuencia, el proceso para la creación de políticas públicas requiere del uso de recursos, de modo que, cualquiera de las políticas públicas tiene un costo y emplea recursos, y es en este momento cuando la Administración de la Hacienda Pública debe intervenir para designar recursos, todo esto, se debe llevar en el marco de seguimiento de un Plan de Desarrollo Nacional, que se diseña a inicios de cada sexenio, además de la Ley de presupuesto y responsabilidad hacendaria, que coadyuva en la correcta administración y control de los recursos que maneja la Hacienda Pública.

A continuación, se va a analizar más a fondo el concepto del presupuesto público, el desarrollo social como objetivo de la planeación, coordinación y estrategia en la distribución del erario público, recolectado a través de las diferentes contribuciones, tanto federales y estatales, como municipales; siguiendo, además, con el análisis de la facultad expresada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos hacia la cámara de Diputados para intervenir en materia presupuestaria.

En la relación del presupuesto con la planeación, se identifica claramente que queda subordinado, no solamente bajo el principio ya descrito de planificación, sino también bajo el esquema del voto programático, en donde es este último el que influye sobre el contenido del plan de desarrollo.

4.1 MARCO CONCEPTUAL

El efecto de la globalización en países como México motiva a presentar nuevas reglas en la eficiencia en la producción y en la asignación de recursos, la economía de lo público se presenta como una disciplina que se encuentra en un proceso de transformación. Rojas comenta sobre esta materia, que se refiere a la manera como se priorizan y se satisfacen, con recursos escasos, los bienes y servicios de interés colectivo; de manera que, el Estado y sus instituciones deben trabajar para ofrecer marcos regulatorios que garanticen los derechos y deberes entre la sociedad civil, los intereses particulares de cada uno y los de la sociedad en su conjunto.⁸³

Esta economía pública asume retos que corresponden a la garantía de recursos de rentabilidad suficiente, destinados a la conversión tecnológica y productiva, a la vez que mantiene los criterios de eficiencia y equidad. El control de precios es una manera de intervención, de modo que, la demanda en todas sus manifestaciones es inducida por el mercado.

Una de estas regulaciones que contempla la economía de lo público, es el presupuesto público, es, además, una herramienta básica en la toma de decisiones, tanto de gobiernos como de entidades privadas, pues, es a través de ella que se puede dar un cumplimiento a programas preestablecidos, planes de desarrollo y en general el impulso de la satisfacción de necesidades básicas de la población y el desarrollo de territorios, Las Heras comenta, que las previsiones de las asignaciones financieras de gastos y recursos necesarios para satisfacer necesidades colectivas durante un período de tiempo, asumidas como responsabilidad del sector público, requieren de un instrumento financiero específico.⁸⁴

⁸³ Rojas, Fernando (2016): *Economía Pública Contemporánea*; México, Escuela Superior de Administración Pública, Editorial ESAP, Pág. 13

⁸⁴ Las Heras, José María (2015): *Estado Eficiente: Sistemas de Administración Financiera Gubernamental*; México, Editorial Osmar Buyatti, 4ta Edición Pág. 49.

El presupuesto es, bajo cualquier concepción tradicional o moderna, el más importante instrumento de administración financiera. Su carácter de instrumento asignado de recursos financieros y de responsabilidades para resolver con el mayor grado de previsibilidad los problemas futuros, se ha extendido al sector privado.

De manera que, un presupuesto se construye de la planificación financiera del Estado, que es aprobado a través de ley y en un período usualmente anual, que tiene por objeto la determinación de acontecimientos financieros con cierta anticipación, comprende gastos a realizar en un período previamente establecido, tendiente a la satisfacción de las necesidades colectivas y de recursos que se estima que se recaudaran para atender dichos gastos. La importancia del presupuesto radica en aspectos enunciados a continuación:

Imagen No. 2.- Importancia del Presupuesto



Fuente: Elaboración Propia.

Con esto se precisa, que el entendimiento de esta materia no deberá ser solo exclusivo de politólogos, sino que es importante que los mismos ciudadanos y empresarios se involucren en el diseño de propuestas y que exijan a sus

representantes de las cámaras de Diputados, tanto Federales como Estatales y Senadores, que consideren las necesidades públicas a la hora de apoyar y promover legislaciones, así como la aprobación de presupuestos dirigidos a cubrir necesidades reales del colectivo.

El conocido poder de la bolsa es uno de los factores que dan sentido y realidad a parlamentos y congresos, como órganos colegiados que limitan al poder que tiene el ejecutivo, esta capacidad es expresada a través de la aprobación de presupuestos y de la vigilancia de que el gasto público se ciña a lo que se estipuló de manera planeada.

Las premisas más importantes sobre el Presupuesto de Egresos de la Federación se encuentran en el tercer párrafo del artículo 25 Constitucional, que establece a la letra:

“Artículo 25.-...

*El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución;
...*

Además, el Inciso A del artículo 26 de la Carta Magna establece:

“El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

Los fines del proyecto nacional contenidos en esta Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática y deliberativa...”

Como consecuencia, el sistema de planeación previsto anteriormente tiene dos características, de las cuales, Paoli⁸⁵ comenta que son:

- Una sustantiva: promover el desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política social y cultural de la Nación.
- Otra adjetiva, ser democrático, que consta en la Constitución, establecida en los dos principios del artículo 31 de la Constitución, las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, según la disposición de la legislación, y tendrán que ser medidas en función de los ingresos que obtienen las personas, sean estas físicas o morales.

Estos principios son de vital importancia, ya que, el objetivo del presente trabajo es demostrar el impacto cuantificable en beneficio o perjuicio al erario federal, al no encontrarse previsto en el Código Fiscal de la Federación, un plazo para que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución (PAE) una vez instaurado, derivando así en una propuesta de reforma en dicho ordenamiento legal; esta propuesta tendrá como fuente los principios de proporcionalidad y equidad, ya que, al identificar el impacto de una falta de término en el PAE se demostrará que se actúa en contra de estos principios al cobrar hasta que el contribuyente no tiene más forma de garantizar el crédito fiscal.

Otro de los artículos importantes que guarda la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos referente al presupuesto de egresos de la federación, es la fracción IV del artículo 74, que establece:

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

⁸⁵ Paoli Bolio, Francisco (2013): *Principios Constitucionales Presupuestarios y Presupuesto*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición Pág. 127.

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

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

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

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

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

...”

Como ya se comentó en el punto anterior, la cámara de Diputados es la que interviene en materia presupuestaria, éste es el listado de erogaciones que hará el gobierno federal en el año siguiente al de su planeación, diseño y coordinación, la cuenta pública será considerada entonces como el reporte de gastos realizados, el

cual, debe apegarse a las autorizaciones de gasto. Aquí, se dan reglas para la presentación del presupuesto, que es un caso excepcional en el que existe una obligación a cargo del ejecutivo de presentar la iniciativa correspondiente.

Hay también en esta fracción, una previsión de partidas secretas que se sustenta en el fenómeno real de que hay casos en el cual el ejecutivo debe realizar o autorizar gastos que no pueden ser expuestos de manera pública o carecen de comprobación, pero tienen una finalidad pública para un asunto del Estado.

Entendido entonces, como que no son destinados para bolsillos de secretarios o lo entreguen de manera irresponsable y debido a esto, debe quedar constancia escrita de que pueda ser verificable en el futuro; se le dan facultades en la cuestión de responsabilidades de servidores públicos, que, en cuestión presupuestal, competen a los Diputados, ya que ellos representan al pueblo, de ahí que sean elegidos según el número de habitantes, mientras que los Senadores representan al pueblo en forma de Estado.

El artículo 75 de la Constitución, en relación a lo antes señalado, establece:

“Artículo 75. La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley; y en caso de que por cualquiera circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo...”

En general, este artículo contempla la obligación de incluir en el presupuesto de egresos, la remuneración que corresponda al empleo que esté establecido por ley, y en caso de que se omita el mismo deberá entenderse que es similar a la del ejercicio anterior. El Estado hace una proyección de sus gastos y de sus ingresos que tendrá en el lapso de un año, con el propósito de saber con cuántos recursos económicos contará y, hacia donde los canalizará, este proceso juega un papel muy importante en el curso que llevará la economía, ya que en él se reflejan las posibles

inversiones a los diferentes sectores del país, nos muestra también las necesidades que considera el Estado como urgentes, por otra parte, nos exhibe los impuestos que cobrará para solventar dichos gastos. Este documento llamado presupuesto, nos indica de una manera más objetiva las políticas públicas, ya que, nos arroja el desarrollo que se pretende lograr, pero en cifras.

4.2 PLAN NACIONAL DE DESARROLLO 2013 – 2018

El gobierno federal mexicano sustenta sus políticas públicas en el Plan Nacional de Desarrollo, de las cuales se desprende el propósito de éste frente a la sociedad que representa, razón por la cual, se hará una breve exposición de los cinco ejes que integran el Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018; para, posteriormente, abordar el presupuesto público, a través del cual el gobierno federal mexicano financiará sus actividades a fin de llevar a cabo las directrices de éste Plan; por lo que el segundo párrafo del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece:

“El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.”

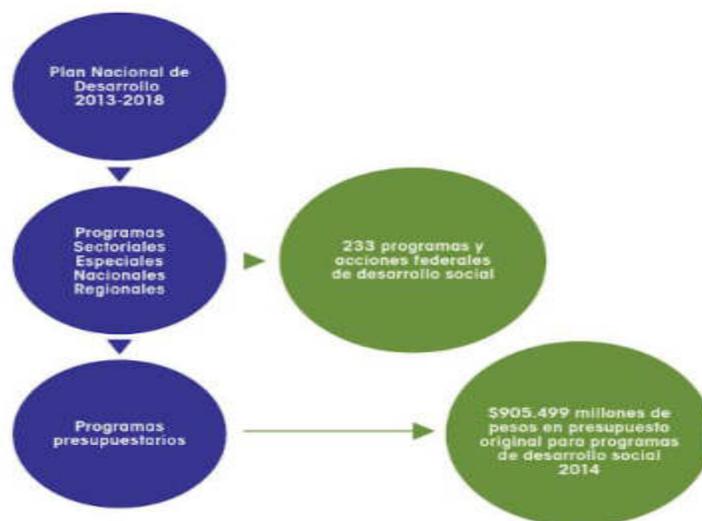
El Estado está obligado a velar por condiciones favorables que propicien el crecimiento económico y empleo, de modo que, la omisión respecto al plazo que las autoridades fiscales tienen para concluir el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado en contra del contribuyente, genera incertidumbre jurídica a este último, pero no por ello debe de ser siempre un perjuicio al incrementarse el monto del crédito con actualización y recargos, sino que, ocasionalmente, da la pauta a un beneficio al contribuyente, al no concretarse la efectividad del crédito ejecutado, esto, al no trascender del mero documento a su patrimonio, siendo en ese momento en que es visible el perjuicio que se causa al

erario federal, repercutiendo en el presupuesto federal y en el financiamiento de las actividades para llevar a cabo los ejes del Plan Nacional de Desarrollo.

El PND 2013-2018 reconoce en el ejercicio de derechos el motor del bienestar general, en el momento en que plantea dentro de sus metas la necesidad de dar garantía al ejercicio efectivo de derechos sociales de los ciudadanos mexicanos, esto, con el objetivo de ir más allá del asistencialismo y que conecte al capital humano con oportunidades generadas en la economía, dentro del marco de una nueva productividad social para disminuir la brecha en materia de desigualdad, además de promover una amplia participación social en las políticas públicas como factor de cohesión y ciudadanía.

Este Plan Nacional, a su vez, presenta varios planes en materia de estrategias y líneas de acción, pues, en ellos se ve expresada una necesidad de direccionar las políticas públicas en la búsqueda por dar una garantía al pleno ejercicio de los derechos, de manera que, en este Plan aparecen 41 programas: sectoriales, nacionales, especiales y regionales, presentados por el Presidente con fundamento en el artículo 22 de la Ley de Planeación, que, a su vez, contiene 233 programas de desarrollo social como se muestra en la siguiente imagen:

Imagen No. 3.- Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018



Fuente: Coneval.

Con estos programas, el gobierno buscó contribuir al cumplimiento de metas nacionales expuestas como pilares con el objetivo de convertir a México en una sociedad de derechos, si se observa el siguiente cuadro:

Tabla No. 2.- Ejes Fundamentales del Plan Nacional de Desarrollo

EJE	DESCRIPCIÓN
1. Un "México en Paz"	Que garantice el avance de la democracia, la gobernabilidad y la seguridad de su población. Este eje fundamental abarca principalmente temas de estado de derecho, seguridad pública, seguridad nacional y democracia.
2. México Incluyente	Para garantizar los derechos humanos de toda la población y generar una calidad de vida que de pie al desarrollo de una sociedad productiva. Este eje fundamental abarca principalmente temas derechos humanos, salud, seguridad social y equidad.
3. México con Educación de Calidad para Todos	Para contar con un capital humano de calidad y propiciar la innovación industrial. Este eje fundamental abarca principalmente temas de educación, ciencia, tecnología e innovación
4. México Próspero	Para generar certidumbre económica y un entorno que detone el crecimiento de la productividad del país. Este eje fundamental abarca principalmente temas de acceso a insumos productivos, competencia, regulación, infraestructura, fomento económico, desarrollo sustentable y estabilidad macroeconómica
5. México con Responsabilidad Global	Para abrir oportunidades comerciales, defender los intereses e impulsar la cultura de México internacionalmente. Este eje fundamental abarca principalmente temas de presencia global, integración regional y libre comercio

Fuente: (Foro Consultivo Científico y Tecnológico AC, 2013)

Son cinco las metas nacionales que persigue este Plan:

1. México en Paz

Con esta estrategia la Presidencia de la República buscó reforzar la confianza del gobierno, a través de alentar la participación social en la vida democrática y reducir los índices de inseguridad; este eje tiene las siguientes estrategias:

- Situar al ciudadano y a las familias en el centro de las políticas de seguridad pública.
- Implementar una lucha eficaz contra los grupos delictivos.
- Impulsar una política de Estado con un amplio consenso social y una adecuada colaboración y coordinación de las distintas entidades públicas y los tres órdenes de gobierno.
- Desarrollar acciones para la prevención del delito, combate a las adicciones, rescate de espacios públicos y promoción de proyectos productivos.
- Reestructurar y profesionalizar las policías, mediante un esquema de Policías estatales, coordinadas bajo un enfoque de homologación de funciones y capacidades.
- Impulsar la modernización del Sistema de justicia penal.

Sin embargo, el Índice de Paz México del 2018 indica, que en 2017 fue el año más violento del que se tiene registro en el país, mostrando un deterioro de 10.7% con respecto al 2016, además, de que las cifras de violencia colocaron a México en la posición 140 de 163 países en el Índice Global de Paz 2018.⁸⁶

Aunado a lo anterior, se implementó un deficiente y muy criticable sistema de justicia penal, que pareciera que protege más al delincuente que al ciudadano ofendido, más allá de llevar a cabo una crítica de cada eje, es ver la ineffectividad del sistema político mexicano en estos ejes principales del Plan Nacional de Desarrollo.

2. México Incluyente

Este eje se centra en cerrar brechas en materia de desigualdad social, el Plan asegura, que el Estado debía enfocar su acción en garantizar el ejercicio de derechos sociales, con el objetivo de que el país se integre en una sociedad con equidad, cohesión social e igualdad sustantiva; este eje tenía las siguientes estrategias:

⁸⁶ Martínez, Luis A. (2018): *Incremento de la Delincuencia Organizada en México, Producto de su debilidad Institucional: Índice de Paz en México 2018*; México, El Economista 25 de junio 2018.

- Transformar el modelo asistencial actual de la política social, para convertirla en una política social participativa y proactiva, que deberá incorporar a los mexicanos en condición de pobreza a la actividad productiva y, en consecuencia, generar mejores ingresos y mayores oportunidades de desarrollo.
- Establecer una política social de derechos universales y subsidios focalizados a los grupos más vulnerables, como la población indígena, las personas con discapacidad y los migrantes.
- Lograr el concurso o las sinergias de la acción pública, privada y de la sociedad civil incluyendo la participación directa de cada comunidad y los propios beneficiarios de los programas.
- Fomentar el desarrollo de los pueblos indígenas en la agenda nacional y en las finanzas públicas.
- Atender las necesidades de las personas con discapacidad.
- Otorgar y garantizar el acceso a servicios de salud de calidad a todos los mexicanos bajo criterios de equidad y eficiencia.

Otro eje que ni se cumplió y por el contrario empeoró, según Cingano, la desigualdad aumentó drásticamente el 10% de los más ricos de la población ganan 9.5 veces el ingreso del 10% de los más pobres, para México, es 30.5 veces; México tiene el segundo coeficiente de Gini más alto, después de Chile, en comparación con el resto de miembros; el poder adquisitivo ha disminuido del 2007 a la fecha, pasando de mil novecientos pesos en el segundo trimestre del 2007 a mil setecientos pesos en el segundo trimestre del 2017.⁸⁷

⁸⁷ Cingano, Francisco (2014): *Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth*. Visto en OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 163, OECD Publishing. De fecha 1º de agosto de 2017 <http://dx.doi.org/10.1787/5jxrjncwxv6j-en>. Consultado el día 14 de octubre de 2018.

3. México con Educación de Calidad para Todos

En este eje se propuso la implementación de políticas de Estado que garantizarán el derecho a la educación de calidad para todos los mexicanos, buscando el fortalecimiento de la articulación entre niveles educativos y vincularlos con el quehacer científico, desarrollo tecnológico y el sector productivo, con el objetivo de generar un capital humano de calidad, esto, vertido en otra Reforma Política, mejor conocida como la Reforma Educativa, esta reforma establecía como obligación para el Estado mexicano que garantizará la calidad de la educación, medida a partir de la adquisición de conocimientos de los estudiantes, de modo que, el Estado se comprometió a dar garantía de esta calidad, considerados como variables, el material y los métodos educativos, la organización escolar, la infraestructura educativa y la idoneidad de los docentes y directivos; éstos últimos con más énfasis; de manera que contempló las siguientes estrategias:

- Fortalecer la infraestructura educativa para contar con escuelas dignas.
- Reducir la brecha tecnológica existente.
- Elevar la cobertura y la calidad educativa.
- Incentivar la investigación científica y el desarrollo tecnológico.
- Conservar y fortalecer nuestra diversidad cultural. Impulsar las actividades deportivas.
- Incrementar los recursos para la alfabetización digital.

Esta, fue una de las reformas que se vio sumamente atacada, podría ser la que más trabajo costó de implementar, sobre todo por la lucha del magisterio por sus derechos laborales, la eliminación de esta reforma fue una de las reformas que sirvió de promesa de campaña más fuertes del actual Presidente, que vislumbró la reforma más en temas laborales que educativos.

4. México Próspero

Este programa buscó elevar la productividad del país como medio para incrementar el crecimiento potencial de la economía y así, el bienestar de las familias, para esto,

se implementaron estrategias en diversos ámbitos de acción con la meta de consolidar la estabilidad macroeconómica, la promoción del uso eficiente de los recursos productivos, el fortalecimiento del ambiente de negocios y el establecimiento de políticas sectoriales y regionales para el impulso del desarrollo, acompañada de las siguientes estrategias:

- Incrementar la competitividad del país.
- Impulsar la productividad, tanto de la mano de obra como de los distintos sectores de la economía.
- Hacer del campo un sector productivo, rentable y sustentable.
- Promover a las micro, pequeñas y medianas empresas.
- Fomentar el turismo.
- Fortalecer e incentivar la inversión en infraestructura en materia de energía sustentable.

El último mes del 2013, el gobierno federal presentó el Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo (Pronafide) para el período 2013-2018, en éste, se indicó que la implementación de las reformas estructurales incrementará el crecimiento potencial de la economía mexicana de cerca de 3.5% en su nivel inercial a 5.3% hacia el final del sexenio. Y agregaba la siguiente tabla:

Tabla No. 3.- Crecimiento Potencial Estimado del PIB en México en un escenario con reformas (Variación real anual, %)

	2015	2016	2017	2018
Inercial	3.8	3.7	3.6	3.5
Con reformas	4.7	4.9	5.2	5.3
<i>(Contribución de las reformas al crecimiento)</i>				
Telecomunicaciones	0.2	0.3	0.3	0.2
Financiera	0.3	0.3	0.4	0.4
Energética	0.3	0.4	0.7	1.0
Fiscal	0.1	0.2	0.2	0.2

Fuente: (Contreras Álvarez, 2017)

Y resulta vergonzoso, porque el crecimiento anual promedio del sexenio pasado fue de 2.14%, incluso, el desempeño económico no dio siquiera para lo que este gobierno llamó “Crecimiento Inercial”; es decir, sin reformas.

5. México con Responsabilidad Global.

Esta quinta meta del Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018, comprendió las políticas del Gobierno de la República encaminadas a defender y promover el interés nacional en el exterior y a contribuir al cumplimiento de los objetivos de desarrollo de México a través de relaciones cercanas, mutuamente benéficas y productivas con otros países, este eje tenía las siguientes estrategias:

- Impulsar una mejor integración con la región de América del Norte.
- Fortalecer la cooperación con Centroamérica y el Caribe.
- Recuperar la interlocución efectiva con América del Sur.
- Consolidar al país como una potencia cultural Iberoamericana.
- Fortalecer la alianza con Asia-Pacífico.
- Dinamizar y profundizar la relación con la Unión Europea e impulsar un multilateralismo efectivo.

Al final del sexenio, se queda un Tratado de Libre Comercio incierto, una deuda externa de 10 billones 578 mil millones de pesos, ello, representa una diferencia de 5 billones 225 mil 346 millones de pesos a la deuda, estos pasivos del Gobierno Federal comprenden la deuda que fue adquirida mediante la emisión de bonos y valores, además de la de Pemex, de la de Comisión Federal de Electricidad y de la de Banca de Desarrollo. México se encuentra ahora obligado a reducir gastos presupuestales de operación, además de elevar la recaudación sin subir las tasas, puesto que esa fue otra de las promesas de campaña del Presidente actual.

Desde que fue instaurado el Plan Nacional de Desarrollo en 1983 por el entonces Presidente Miguel de la Madrid, jamás ha sido cumplido, los anteriores ejes son figuras ideales que, a finales del sexenio, se ven incluso como una burla, ya que no

solo, no se cumplieron, sino que en todos los rubros se deja una situación peor a la que se tenía cuando inició el sexenio, si se observa la siguiente gráfica, se notará la validez de los cuestionamientos que se pueden llegar a hacer sobre la justificación de la existencia de un Plan Nacional de Desarrollo:

Imagen No. 4.- Avance del Plan Nacional de Desarrollo



Fuente: (Flores, 2017)

A pesar de que, el formato que se le intentó dar al Plan de Desarrollo del sexenio pasado fue más profesional, incluyendo indicadores que mostrarán sus avances, se quedaron tan solo en el formato, ya que, si se observa la gráfica anterior, la información vertida en los diferentes informes de gobierno resultaron inconclusos o no son actualizados, de esa manera el ciudadano no sabe que sucedió con el combate a la desnutrición, la obesidad, personas con vulnerabilidad alimentaria, jóvenes con trabajos con salarios apenas superiores a los seis mil pesos, etc.

El propio Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL) en su diagnóstico de objetivos e indicadores de programas en el ámbito social, que se desprenden del Plan Nacional de Desarrollo, reprueba los supuestos

avances a las metas, pues, en 25 programas hay 368 indicadores que dan cuenta del desempeño de la política social, de los cuáles solo el 20% tiene avance adecuado, mientras que solo 8% es superior a lo esperado.⁸⁸

4.2.1.- PLAN NACIONAL DE DESARROLLO 2019 – 2024

Para el Plan Nacional proyectado al 2024 se busca trabajar bajo la premisa de austeridad, así es como la primera parte del Plan aborda temas de valores como honestidad, honradez y respeto, con el objetivo de hacer recortes a varias instituciones gubernamentales al grado de reducir salarios e insumos para el trabajo de varias instituciones, se eliminaron varios puestos gubernamentales, dependencias y programas que parecían tener efectividad en un gran sector de la población, pero que a través de un discurso de combate a la corrupción se lograron eliminar; con el objetivo de orientar todos estos recursos a un grupo de nuevo programas en materia de Desarrollo Sostenible, los cuáles son:

1. El Programa para el Bienestar de las Personas Adultas Mayores.
2. Programa Pensión para el Bienestar de las Personas con Discapacidad.
3. Programa Nacional de Becas para el Bienestar Benito Juárez.
4. Jóvenes Construyendo el Futuro.
5. Jóvenes escribiendo el futuro.
6. Sembrando vida.
7. Programa Nacional de Reconstrucción.
8. Desarrollo Urbano y Vivienda.
9. Tandas para el bienestar.

La premisa es eliminar intermediarios y dar el recurso directamente al beneficiario a través de cuentas propias del “Banco de Bienestar” que sobreviene del Banco del

⁸⁸ Enciso, Angélica (2017): “Avance adecuado en 20% de indicadores del Plan Nacional de Desarrollo: Coneval”; Visto en La Jornada Online de fecha: 1° de agosto de 2017 <<https://www.jornada.com.mx/2017/08/01/politica/013n1pol>>; Consultado el día 14 de octubre de 2018.

Ahorro Nacional y Servicios Financieros Bansefi, mismo que ha logrado levantar 45 sucursales a lo largo de la República Mexicana y tiene 567 en proceso, por lo mientras, tiene un convenio con Banco Azteca de Grupo Salinas para distribuir los diferentes recursos propios de programas sociales.

En esta materia se encuentra uno de los principales problemas que se puede decir que han caracterizado al gobierno del actual Presidente, una centralización de dirección, este atrevimiento se redacta debido a la situación que relata el ex secretario de Hacienda y Crédito Público, encargado de dar vela y construcción al Plan Nacional de Desarrollo en base a la Ley de Planeación, que de manera estricta establece lineamientos básicos que tienen que ser cumplidos en la elaboración del Plan.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo titular fue Carlos Urzúa Macías hasta el 9 de Julio de 2019, organizó de manera preparatoria más de siete docenas de foros de consulta ciudadana y más de ocho decenas de mesas sectoriales con especialistas, además de una consulta por internet. El objetivo general de este Plan establecía garantizar el ejercicio efecto de derechos económicos, sociales, culturales y ambientales, con énfasis en la reducción de brechas de desigualdad y condiciones de vulnerabilidad y discriminación en poblaciones y territorios.

El propio Urzúa relata a través del periódico el Universal, que cerca del 30 de abril de ese año, fecha límite para mandar a la Cámara de Diputados el Plan Nacional de Desarrollo propuesto, el Presidente informó que sería remplazado por uno de su propia creación, en las propias líneas del Universal, que a su parecer, el Plan Nacional de Desarrollo era más bien un manifiesto político.⁸⁹ Y nada más lejos de la realidad, pues, al consultar un documento de setenta y cuatro páginas de Plan de Desarrollo, solo se pueden observar misiones, visiones, orientaciones, que más que

⁸⁹ Visto en: El Universal Online: “*El momento en que supo que tenía que desocupar su oficina*”; de fecha 29 de Julio de 2017, en < <https://www.eluniversal.com.mx/cartera/economia/urzua-narra-el-momento-en-que-supo-que-tenia-que-desocupar-su-oficina>> consultado el día 20 de octubre de 2020.

un plan pareciera una carta de deseos y esperanzas, sin ningún tipo de sustento numérico, es por ello que en la actualidad, han tenido que ser eliminados programas, fideicomisos, instituciones y cuantos gastos sean necesarios para seguir cubriendo programas en donde el lugar se está distribuyendo de manera indiscriminada sin tener alguna justificación en materia de gestión de recursos.

4.3 LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA

La responsabilidad hacendaria hace referencia a la observancia de los principios y las disposiciones de esa Ley, la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos y los ordenamientos jurídicos aplicables que procuren el equilibrio presupuestario, la disciplina fiscal y el cumplimiento de las metas aprobadas por el Congreso de la Unión; esta Ley busca reglamentar en materia de programación, presupuestación, aprobación, ejercicio, control y evaluación de los ingresos y egresos públicos federales, y tiene sus bases en la fracción IV del artículo 74 Constitucional:

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

Además del artículo 75 de la Constitución, que como ya se estableció anteriormente, versa sobre la retribución establecida en ley y como no puede dejar de señalarse dicho pago en el Presupuesto de Egresos; otra de las bases de esta ley es el artículo 126, también Constitucional, que establece:

“Artículo 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.”

El artículo 134 Constitucional, refiere:

“Artículo 134. Los recursos económicos de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las

demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.”

Como se puede observar, se habla de una regla en común de respetar lo establecido en el Presupuesto de Egresos, ya que éste es aprobado de manera anual, no sin antes ser sometido a un examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo, una vez que son aprobadas las contribuciones que deben ser decretadas para cubrir este presupuesto.

La fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución, contempla la facultad dada al Congreso para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para emitir sus resoluciones. El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares.

En el Tercero Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción (27 de mayo del año 2015), define a la Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, como aquella a la que hace referencia la citada fracción XXIX-H; dando facultad al Tribunal Federal de Justicia Administrativa de:

“...

- a) *Aprobará su proyecto de presupuesto, con sujeción a los criterios generales de política económica y los techos globales de gasto establecidos por el Ejecutivo Federal.*
- b) *Ejercerá directamente su presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados, sin sujetarse a las disposiciones emitidas por las secretarías de Hacienda y Crédito Público y de la Función Pública.*
- c) *Autorizará las adecuaciones presupuestarias sin requerir la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siempre y cuando no rebase su techo global aprobado por la Cámara de Diputados.*

- d) *Determinará los ajustes que correspondan a su presupuesto en caso de disminución de ingresos durante el ejercicio fiscal, y*
 - e) *Realizará los pagos, llevará la contabilidad y elaborará sus informes, a través de su propia tesorería, en los términos de las leyes aplicables.*
- ...

A través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es como el Ejecutivo Federal se hace cargo de la programación, presupuestación, evaluación y control presupuestario del gasto público federal correspondiente a las dependencias y entidades.

En el artículo 16 de la Ley de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, se conjugan, tanto la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos que deberán ser congruentes con el Plan Nacional de Desarrollo y los Programas que deriven de éste; tanto la Ley de Ingresos como el Presupuesto de Egresos son elaborados con base en los objetivos y parámetros cuantificables de política económica, acompañados de sus correspondientes indicadores del desempeño, que, junto con criterios generales de la política económica y los objetivos, estrategias y metas anuales, van a dar el cuerpo a un Plan Nacional de Desarrollo.

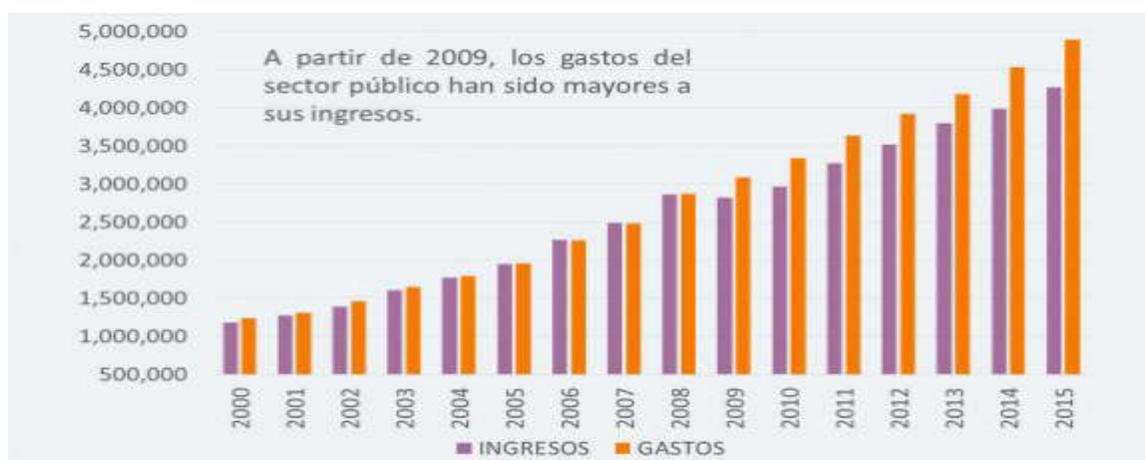
El tercer párrafo del artículo 17 de esta Ley de Ingresos, establece que el gasto neto total propuesto por el Ejecutivo Federal en el proyecto de Presupuesto de Egresos, aquél que apruebe la Cámara de Diputados y el que se ejerza en el año fiscal, deberá contribuir al equilibrio presupuestario.

Esto quiere decir que la ley establece por primera vez el equilibrio presupuestario como un mandato legal; Martos Navarro, define éste nuevo concepto como “aquel que debe equilibrarse anualmente, denominada regla de oro de la Hacienda Clásica”, significa que ciertas partidas de ingresos han de ser iguales a ciertas partidas de gastos, al determinar que ingresos y gastos han de igualarse para un

equilibrio económico, y no tan solo contable o formal, se aduce que los ingresos originarios deben ser iguales a los gastos ordinarios.⁹⁰

Los peligros de este comportamiento equilibrador son obvios, ya que encierran la llamada conducta paralela del Estado, que supone la práctica de una política financiera dependiente de la coyuntura, a la baja de la renta nacional se reducirá la recaudación impositiva; por esta regla de equilibrio, el Estado tendría que disminuir el gasto público, y esta disminución contraerá aún más la renta nacional en el periodo siguiente, y así, de manera sucesiva. Si se observa la siguiente gráfica de los ingresos y egresos del gasto público en el país, se verá que:

Imagen No. 5.- Ingresos y Gastos del Sector Público



Fuente: (México ¿Cómo Vamos?, 2016)

El gasto público siempre ha sido mayor al de los ingresos, sin embargo, a partir del 2009 esta brecha entre los ingresos y gastos se fue separando cada vez más, el presupuesto debe considerar la situación económica, general y tratar de compensar movimiento del consumo y de la inversión privada; la carga ideológica califica de irresponsable al gasto total que excede de los ingresos.

⁹⁰ Martos Navarro, Fernando (2013): *Cuerpo de Titulados Superiores de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Extremadura*; Madrid, España, Editorial MAD, Pág. 404.

Por otro lado, el artículo 39 de la misma ley, establece:

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

Sin embargo, es facultad constitucional exclusiva de la cámara de Diputados, aprobar e incluso modificar el Presupuesto de Egresos. Y a pesar de esto, el Congreso de la Unión puede modificar el déficit presupuestario en la Ley de Ingresos, para esto deberá motivar su decisión.

Empero, será la Cámara de Diputados, por conducto de la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública, tendrá un plazo de 15 días hábiles a partir de la recepción de la propuesta, para analizar la composición de ésta, con el fin de proponer, en su caso, modificaciones a la composición de la misma, en el marco de las disposiciones generales aplicables.

El Ejecutivo Federal, con base en la opinión de la Cámara, resolverá lo conducente de acuerdo a las prioridades aprobadas en el presupuesto informando de ello a la misma. En caso de que la Cámara no emita opinión dentro de dicho plazo, procederá la propuesta enviada por el Ejecutivo Federal.

Los Poderes Legislativo y Judicial, los entes autónomos a los que se asignen recursos del Presupuesto de Egresos a través de los ramos autónomos, así como las dependencias y entidades, que realizan las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial con cargo al Presupuesto de Egresos con cargo a sus respectivos presupuestos, y de conformidad con las disposiciones generales aplicables deberán cubrir las contribuciones federales, estatales y municipales correspondientes, así como con las obligaciones de cualquier índole que se deriven de resoluciones definitivas emitidas por autoridad competente.

4.3.1 LA CONTRIBUCIÓN COMO PARTE ESENCIAL DEL PRESUPUESTO

La actividad financiera del Estado contempla la definición de metas socioeconómicas, el alcance de los medios para obtenerlos, las erogaciones que llevará a cabo la administración y el control de los recursos patrimoniales, como consecuencia, tiene matices económicos, políticos, jurídicos y sociológicos para contemplar varios paradigmas y directrices para cumplir de manera más eficiente los objetivos gubernamentales.

Estas disciplinas se conjugan para lograr objetivos del Estado, así es como el conjunto de criterios, lineamientos y directrices que utiliza éste en la tarea de regular el sistema financiero nacional, es conocido como la política financiera, a través de la que se canalizan los recursos en dirección a actividades productivas.

Ramírez Solano⁹¹ comenta, que la política financiera busca la formulación y cumplimiento de objetivos, indicando instrumentos debidos para el control de los ingresos y administrarlos, así como para la elaboración del gasto dirigido al sector público. Encargado también del acopio necesario de recursos financieros y en especie, que serán determinantes en el volumen del gasto público.

Como consecuencia, se desprende la política fiscal, que, de igual modo, representa un conjunto de instrumentos y regulaciones que toma el Estado con la intención de recaudar ingresos necesarios para llevar a cabo funciones que coadyuven al cumplimiento de objetivos de la política financiera general, entre otros, los instrumentos de política fiscal a que se allega el Estado, son:

- Impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que conforman el sistema tributario mexicano.
- Ganancias que se obtuvieron de empresas del sector público.

⁹¹ Ramírez Solano, Ernesto (2010): *Moneda, Banca y Mercados Financieros*; México, Editorial Pearson Educación, Pág. 270.

- Financiamiento público el cuál puede provenir de endeudamiento interno o externo.

Los anteriores, son fijados en la Ley de Ingresos de la Federación que se ejerce en cada año fiscal; ahora bien, el Estado tiene la facultad jurídica de exigir contribuciones, en base a la fracción IV del artículo 31 Constitucional, respecto a personas, bienes o actos que se lleven a cabo en su jurisdicción, esto, es conocido como la potestad tributaria.

Cada nivel de gobierno contempla su propia Ley de Ingresos, en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, cada uno define los rubros de ingresos necesarios para dar atención a las necesidades del gasto público, y como ya se ha venido estableciendo, la creación de nuevos impuestos o rubros en materia de ingresos debe pasar a su autorización por el Congreso de la Unión en caso de ser Federal, y por las legislaturas locales en el caso Estatal y Municipal.

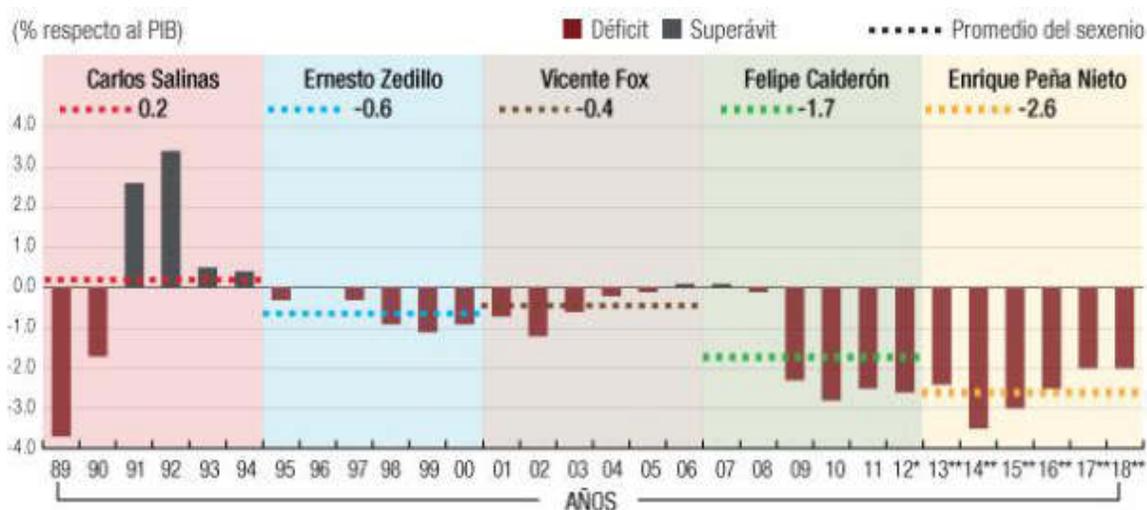
Es en base a la Constitución Política, que les da vida a las leyes impositivas, al Código Fiscal de la Federación y a otros ordenamientos que establecen los sustentos jurídicos que indican la fuente, base, cuota, así como tarifas, que los ciudadanos mexicanos están obligados a contribuir de manera proporcional y equitativa, para que el Estado logre el desarrollo de sus funciones. En base a la política fiscal, es que busca el equilibrio entre el monto recaudado y el gastado, de modo que, tiene bajo su cargo la tarea de programar de manera eficiente los ingresos y el gasto público, así como la relación que existe entre ellos.

Para que el sector público pueda cumplir con las funciones que tiene asignadas, se deben establecer modelos que permitan allegarse de recursos, a nivel federal se lleva a cabo a través del cobro de impuestos y otras contribuciones que los ciudadanos mexicanos pagan, así como de ingresos provenientes de venta del petróleo, de venta de bienes y servicios de empresa y organismos públicos, además

de financiamientos que contrata, y con esto, se allega de recursos para atender las necesidades del gasto.

Al sustraer el gasto total de los ingresos totales, se va a obtener el Balance Económico del sector público que puede resultar en un superávit o en un déficit, en México, Carlos Salinas promedió durante su sexenio un superávit del .2% del PIB; en la administración de Ernesto Zedillo, se registró un déficit promedio de .6% del PIB; en la alternancia de Vicente Fox, se promedió un déficit del .4% y en el de Felipe Calderón se elevó al 1.7% del PIB, sin embargo, la política económica presentada por Enrique Peña Nieto, arrojará un balance fiscal del 2.7 en déficit.

Imagen No. 6.- Balance Presupuestario en México (1989-2018)



Fuente: (CNN México, 2013)

Como consecuencia, el superávit fiscal ha estado ausente de la vida económica mexicana desde hace varios sexenios; los ingresos del sector público presupuestario se encuentran clasificados en:

- Ingresos Ordinarios y Extraordinarios

Los primeros son los que constituyen una fuente normal y periódica de recursos fiscales en el sector público, captados en el desempeño de actividades de derecho

público y como productores de bienes y servicios por la ejecución de la Ley de Ingresos, mientras que, los segundos, se obtienen de manera extraordinaria como su nombre lo indica, provenientes de contratos de crédito externos e internos.

- Clasificación Económica

Los ingresos ordinarios se agrupan dependiendo de su naturaleza económica, pudiendo ser corrientes o de capital, los primeros, vienen de la vía fiscal o por operaciones realizadas por organismos y empresas mediante la venta de bienes y servicios. Incluidos los ingresos tributarios y no tributarios que son obtenidos a través de la ejecución de la Ley de Ingresos y representan un aumento del efectivo del sector público, de modo que, no provienen de la enajenación del patrimonio público.

Los ingresos de capital se allegan por la venta de activos fijos y valores financieros, entre otros, así como transferencias realizadas por el gobierno federal para la inversión física, financiera y el pago de pasivos.

- Ley de Ingresos

Los conceptos que se establecen en el artículo 1ro de la Ley de Ingresos de la Federación, pueden ser clasificados de tres maneras:

1. Por su origen Institucional.- Identifica ingresos del sector público presupuestario de acuerdo a entidades en donde fueron captados, ya sea Federal, organismos o empresas bajo el control directo presupuestario.
2. Ingresos Petroleros y No Petroleros.- De suma importancia para las finanzas públicas del país, ya que, como se verá más adelante, México sigue dependiendo mucho de los ingresos que genera del crudo, éstos ingresos comprenden los impuestos asociados al sector, derechos por hidrocarburos, aprovechamientos sobre rendimientos excedentes, así como ingresos propios de Petróleos Mexicanos, y los ingresos no petroleros son aquellos

que se obtienen de medios distintos a los del petróleo, mediante impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones de mejora.

3. Tributarios y No tributarios.- Los ingresos tributarios se caracterizan por ser obligatorios para los contribuyentes y están representados por todos los impuestos, mientras que los no tributarios son los que capta el Gobierno Federal por concepto de Derechos, Productos, aprovechamientos y contribuciones de mejora, así como de recursos que se obtiene de organismos y empresas bajo control directo.

De manera que, la clasificación de los Ingresos del Sector Público Presupuestario queda de la siguiente manera:

Imagen No. 7.- Clasificación de Ingresos del Sector Público

Ley de Ingresos de la Federación	Institucional	Petroleros y No Petroleros	Tributarios y No Tributarios
Impuestos	Gobierno Federal	Petroleros	Tributarios
ISR IVA IEPS IMPORTACIONES OTROS IMPUESTOS	<u>TRIBUTARIOS</u> ISR IVA IEPS IMPORTACIONES TENENCIA ISAN	IVA IEPS Importaciones Derechos Aprovechamiento Propios de PEMEX	IVA IEPS Importaciones Tenencia ISAN Otros.
Aportaciones de Seguridad Social	<u>O TRIBUTARIOS</u> DERECHOS PRODUCTOS APROVECHAMIENTO MEJORAS	No Petroleros	No Tributarios
Contribuciones de Mejora	Organismos y Empresas	Tributarios: ISR IVA IEPS Importaciones Tenencia ISAN Otros.	Federal -Derechos -Productos -Aprovechamientos -Cont. De Mejora.
Derechos	PEMEX CFE RESTO	No Tributarios: Federal -Derechos -Productos -Aprovechamientos -Cont. De Mejora.	Organismos y Empresas PEMEX CFE RESTO
Contribuciones no comprendidas en los puntos anteriores, causadas en ejercicios anteriores pendientes de liquidación o pago	PETROLEROS NO PETROLEROS	Organismos y Empresas	
Productos			
Aprovechamientos			
Financiamientos			
Otros Ingresos			

Elaboración Propia.

La siguiente es la información de los ingresos recaudados por la Hacienda en el ejercicio 2017:

Imagen No. 8.- Ingresos recaudados por SHC

(Millones de pesos corrientes y porcentajes)

Concepto	Ejercicio 2016	Ejercicio 2017		Variación 2017 Aprobado-recaudado		Variación recaudado 2016-2017	Porcentaje del PIB	
	Recaudado	Aprobado	Recaudado	Absoluta	Porcentual	Porcentual real*	Aprobado	Recaudado
Ingresos presupuestarios	4,845,530	4,360,914	4,947,608	586,695	13.5	-3.8	20.0	22.7
Petroleros	789,148	787,317	827,150	39,833	5.1	-1.2	3.6	3.8
<i>Gobierno Federal</i>	308,142	386,902	437,346	50,445	13.0	33.7	1.8	2.0
Fondo Mexicano del Petróleo	307,920	386,902	442,875	55,973	14.5	35.5	1.8	2.0
ISR de contratistas y asignatarios	221	0.0	-5,528	-5,528	n.s.	n.s.	0.0	0.0
<i>Pemex</i>	481,006	400,416	389,804	-10,612	-2.7	-23.6	1.8	1.8
No Petroleros	4,056,382	3,573,597	4,120,458	546,862	15.3	-4.3	16.4	18.9
Gobierno Federal	3,263,140	2,876,854	3,400,724	523,870	18.2	-1.8	13.2	15.6
Tributarios	2,715,998	2,739,367	2,855,057	115,690	4.2	-1.0	12.6	13.1
Sistema Renta	1,420,493	1,422,680	1,571,378	148,698	10.5	4.2	6.5	7.2
Valor Agregado	791,700	797,654	816,048	18,394	2.3	-2.9	3.7	3.7
Producción y Servicios	411,390	433,890	367,834	-66,056	-15.2	-15.8	2.0	1.7
<i>Del cual: gasolinas y diesel</i>	277,264	284,432	216,499	-67,934	-23.9	-26.4	1.3	1.0
Importación	50,553	45,842	52,330	6,488	14.2	-2.5	0.2	0.2
Exportación	0.4	0.0	0.4	0.4	n.s.	1.8	0.0	0.0
Automóviles Nuevos	9,058	8,710	10,703	1,993	22.9	11.3	0.0	0.0
IAEEH	3,994	4,115	4,330	215	5.2	2.1	0.0	0.0
Accesorios	28,480	26,416	32,153	5,737	21.7	6.4	0.1	0.1
Otros	329	60	281	221	370.2	-19.6	0.0	0.0
No Tributarios	547,142	137,488	545,667	408,180	296.9	-6.0	0.6	2.5
Derechos	55,606	44,757	61,305	16,548	37.0	3.9	0.2	0.3
Productos ¹	7,712	5,984	7,831	1,847	30.9	-4.3	0.0	0.0
Aprovechamientos	483,776	86,713	476,481	389,768	-0-	-7.2	0.4	2.2
Contribuciones de Mejoras	48	34	51	17	51.2	0.3	0.0	0.0
Entidades de control directo ²	328,904	357,788	361,850	4,062	1.1	3.7	1.6	1.7
IMSS	282,854	309,253	312,638	3,385	1.1	4.1	1.4	1.4
ISSSTE	46,050	48,535	49,212	677	1.4	0.7	0.2	0.2
CFE	464,339	338,954	357,884	18,930	5.6	-27.4	1.6	1.6

Fuente: (Senado de la República, 2018, pág. 8)

Los recursos obtenidos en el ejercicio 2017 demuestran que el ingreso no petrolero es mayor al petrolero, sin embargo, no todo el ingreso no petrolero hace referencia al ingreso tributario, pues, éstos contemplan:

1. Sistema de Renta (ISR).
2. Valor Agregado (IVA).
3. Producción y Servicios (IEPS).
4. Importación.
5. Exportación.
6. Automóviles Nuevos. (ISAN).
7. Actividad de Explotación, y Extracción de Hidrocarburos (IAEEH).
8. Accesorios.

El ingreso percibido por estos conceptos tributarios fue de 2´855,057 millones de pesos, cifra que sumada con los ingresos petroleros y los no petroleros no tributarios y las de las entidades de control directo dan como resultado los ingresos netos del Estado en 2017 por 4´947,608 millones de pesos.

La clasificación funcional del gasto programable agrupa gastos según la finalidad de los entes públicos, esto es: Desarrollo Social, Desarrollo Económico, Gobierno, entre otras no clasificadas, el análisis de éstos corresponderá exclusivamente al Poder Ejecutivo Federal y a las paraestatales, no incluyendo al Legislativo, Judicial ni a órganos autónomos.

Imagen No. 9.- Ingresos Tributarios. Enero 2019

Concepto	2019		Variación	
	Programa	Observado	Nominal	Porcentual
a. Total Ingresos Tributarios	325,563.2	318,497.4	-7,065.8	-2.2
b. Sistema Renta	175,729.3	172,013.1	-3,716.2	-2.1
c. Impuesto al Valor Agregado	97,326.9	90,664.8	-6,662.1	-6.8
d. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	42,039.0	45,378.4	3,339.4	7.9
e. Otros Ingresos Tributarios	10,468.0	10,441.2	-26.8	-0.3

Fuente: (CEFP, 2019)

Al 31 de enero, los ingresos tributarios ascendieron a 318 mil 497.4 millones de pesos (mdp), cifra inferior en 7 mil 65.8 mdp (i. e. -2.2%) respecto al monto programado. Este resultado se podría explicar, particularmente, por la menor recaudación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y del Sistema Renta, que mostraron una caída de 6,662.1 mdp (6.8%) y de 3,716.2 mdp (2.1%), respectivamente, situación que no pudo ser compensada por la favorable recaudación del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), particularmente el de combustibles.

Hay una caída real observada en el rubro del Impuesto al Valor Agregado, que es compensada por una mayor recaudación en materia de IEPS y de Impuesto General de Importaciones y Sistema de Renta, en donde el deterioro del escenario macroeconómico y la desaceleración de la economía es la justificación de estos resultados, pues se habla de un impacto en los ingresos destinados al consumo, y por consecuencia al monto de recaudación.

PARTE SEGUNDA

LA FIGURA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN MÉXICO

El primer párrafo del artículo 16 Constitucional es de los más importantes en la vida jurídica del país, esto se debe a que define la forma en que pueden restringirse los derechos humanos protegidos en el orden constitucional a través de actos de molestia, como se contemplan en dicho numeral o de actos de privación, como se establecen en el artículo 14 de la misma Constitución; dentro del espectro de estos dos preceptos Constitucionales se puede encontrar el derecho a la seguridad jurídica, convirtiéndose en limitantes a la acción de las autoridades. Por la importancia de este artículo 16 Constitucional, se añade a continuación su primer párrafo:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.”

Todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse con absoluta precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para emitir el acto, además, debe existir la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.

Los principios que se aplican al procedimiento administrativo están reconocidos en ordenamientos de carácter tanto supranacional como nacional y a su vez, por

disposiciones constitucionales, legales y jurisprudenciales. Éstas normas jurídicas, constitucionales y supranacionales son de jerarquía superior a cualquier otra norma del sistema jurídico, y consagran principios jurídicos que a lo largo del tiempo han tomado protagonismo en el procedimiento administrativo, López⁹² establece, que la finalidad del procedimiento administrativo consiste en el dictado de un acto administrativo y para llevar a cabo dicha finalidad, se deben respetar ciertos principios que tienen por objetivo, que dentro del menor tiempo posible y reuniendo la mayor cantidad de información, se pueda declarar la voluntad de la administración pública.

Al estudiar el acto administrativo, se debe tener en cuenta que la administración lleva a cabo actos jurídicos de distintas categorías, como pueden ser contractuales y unilaterales, individuales y generales, sobre estas, García⁹³ comenta, que son actos contractuales los nacidos del acuerdo entre la administración y los particulares, como, por ejemplo, la celebración de un contrato de obra pública, este modelo de doctrinas reconoce contratos como:

- a) Actos Unilaterales de la Administración: Los realizados por su sola declaración unilateral de voluntad, como la imposición de una multa.
- b) Actos individuales: Actos unilaterales de la administración con efectos jurídicos respecto de una o varias personas determinadas, acerca de uno o varios casos específicos.
- c) Actos generales: Actos unilaterales de la administración que producen efectos jurídicos respecto de un conglomerado indeterminado o una generalidad de personas o casos.

La doctrina los denomina reglamentos administrativos, y son considerados materialmente como leyes por tratarse de normas generales, abstractas, generales,

⁹² López Olvera, Miguel Alejandro (2016): *Los principios del procedimiento Administrativo*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 174.

⁹³ García Lerdo, Josefina (2015): *Derecho Administrativo Mexicano*; México, Editorial Pac, Pág. 95.

obligatorias y coercitivas emitidas por la administración, mientras que Fernández⁹⁴, lo define como la declaración unilateral de voluntad de un órgano del poder público en ejercicio de la función administrativa, con efectos jurídicos respecto de casos individuales específicos. Cada vez que la administración pública manifiesta su voluntad, lo hace a través de actos administrativos, por ello se dice que el acto administrativo es la expresión de voluntad por excelencia de la administración pública.

En materia fiscal, la vía de cobro que se encuentra consagrada en la ley a favor de la autoridad hacendaria es el procedimiento administrativo de ejecución, esto, le permite a la autoridad hacerse de los créditos fiscales constituidos a su favor, directamente sin la intervención de autoridad judicial.

Gutiérrez⁹⁵ comenta, que el procedimiento administrativo de ejecución (PAE), es también conocido como el procedimiento de ejecución o procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen las autoridades fiscales para exigir el pago de los créditos fiscales como el Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuotas obrero patronales del Seguro Social, entre otros, que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente, éste procedimiento viene a constituir un privilegio del crédito fiscal, consiste en el requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes y publicación de convocatorias para el remate.

De los actos administrativos, éste no requiere la intervención de la auditoría judicial, la autoridad fiscal procederá a dar inicio al procedimiento cuando un crédito fiscal haya sido notificado legalmente, y transcurrido el plazo que establece el Código Fiscal Federal, sin que el contribuyente cumpla con su obligación. A continuación, se hará un análisis más profundo de estos actos de autoridad.

⁹⁴ Fernández Ruiz, Jorge (2010): *Derecho Administrativo*; México, Editorial INEHRM, Pág. 132.

⁹⁵ Gutiérrez Robles, Fidel Esteban (2017): *¿Conoces el PAE?*; México, Colegio de Contadores Públicos, Pág. 15.

CAPÍTULO 1

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

1.1 MARCO CONCEPTUAL

La Administración Pública en su concepción dinámica, implica el ejercicio de las atribuciones que las normas jurídicas asignan a los órganos públicos para la realización de fines del Estado, ésta, es manifestada mediante actos que tienen diferente connotación y contenido, de los que se derivan las clasificaciones que del acto administrativo se han formulado.

El acto jurídico es la manifestación de la voluntad para producir efectos jurídicos, pues, de acuerdo a la Teoría General del Derecho, los diferentes fenómenos que se producen por el hombre y la naturaleza podrán o no estar regulados por el derecho y, cuando es así, producen efectos jurídicos que hacen la diferenciación entre los hechos naturales o materiales y los jurídicos, esto se debe tener en mente para identificar la actuación de la administración, expresada mediante hechos materiales cuando la manifestación no produce consecuencias de derecho por no tener una trascendencia jurídica o a través de actos jurídicos, que, por ser la manifestación de la voluntad de la administración, son denominados como actos administrativos.

En materia tributaria, el Reglamento que establece la distribución de atribuciones entre las diferentes unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, es el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria; esto se encuentra fundamentado en el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación al establecer que:

“...Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de

atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.”

Deberán señalarse expresamente, el o los artículos de la Ley del Servicio de Administración Tributaria que otorguen la competencia y facultades para realizar determinado acto a la unidad administrativa correspondiente, además, de el o los artículos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que establezcan respecto de la unidad administrativa, la atribución correspondiente, así como los demás instrumentos que tengan relación con la competencia de la referida unidad administrativa.

Cabe recalcar, que el acto administrativo es impugnabile, esto es, no es definitivo, sino cuando ha transcurrido el tiempo para atacarlo por vía jurídica o se le ha confirmado jurisdiccionalmente. Además de esto, se debe señalar que el actual sistema electrónico, sobre todo la notificación, también es considerado como un acto administrativo, mediante el cual el SAT da a conocer de manera formal a los contribuyentes sobre resoluciones administrativas, la manifestación escrita de la voluntad administrativa generada a través de un procedimiento jurídico de la autoridad competente respecto de un objeto física y legalmente posible, y con la debida fundamentación y motivación, constituye el acto administrativo válido y eficaz. Válido, en tanto que ha reunido los requisitos que la ley establece, y eficaz en virtud de que, siendo válido, ha sido notificado al particular.

Cuando una obligación determinada en cantidad líquida no ha sido cubierta de manera espontánea por quien debiera hacerlo en tiempo, forma, cantidad o plazos que indica la ley, surge entonces la facultad de la autoridad fiscal para poder iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.

Santamaría comenta, que el procedimiento administrativo de ejecución es la actividad que desarrolla la autoridad fiscal para hacer efectivos, en vía forzosa, los créditos fiscales a su favor, considerando un conjunto de actos concatenados cuyo

propósito es lograr la recuperación de un crédito fiscal no cubierto en tiempo. Con el requerimiento se marca el inicio o primera etapa de este procedimiento, este es un acto de carácter administrativo que emana por el órgano ejecutor y que tiene por finalidad obligar al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto y en caso no cumplir se culmina con el denominado procedimiento coactivo.

96

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente⁹⁷ al tratar este proceso de cobro coactivo comenta, que para hacer el cobro o recaudación de impuestos y demás contribuciones exigibles de forma ineludible, las autoridades fiscales cuentan con un mecanismo propio de la materia fiscal que se llama procedimiento administrativo de ejecución, o procedimiento económico-coactivo, que no requiere de la intervención del poder judicial o de cualquier otra autoridad jurisdiccional.

Rodríguez⁹⁸ señala, que la finalidad del PAE no es la resolución de la controversia, sino la recaudación de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el contribuyente, así, el procedimiento se funda en la necesidad de que el Estado realice sus atribuciones, en este caso, el de recaudación forzosa en forma administrativa, sin estar sujetas a las trabas y dilaciones que acarrea la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial.

Como consecuencia, el procedimiento administrativo de ejecución no busca dar una resolución a controversias, sino asegurar el cobro efectivo del crédito fiscal, de modo que, todos los créditos deben ser pagados o garantizados, sino ocurriera esto el PAE se hará efectivo exigiendo el pago, siempre y cuando el crédito fiscal sea exigible y mientras no lo sea pero que haya sido notificado de manera legal y se ubique en la etapa de defensa, el importe del crédito deberá ser garantizado.

⁹⁶ Santamaría Rosas, Fernando (2009): *El Acto Administrativo en México*; México, Editorial Themis, 2da Edición, Pág. 91.

⁹⁷ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016): *La facultad del Estado para cobrar Contribuciones*; México, Gobierno de la República, Pág. 15.

⁹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl (2012): *Derecho Fiscal*; México, Editorial Oxford, 2da Edición, Pág. 237.

Como ya se ha establecido, el procedimiento administrativo de ejecución es llevado a cabo de forma coactiva, de modo, que se lleva por la vía de apremio, como consecuencia, la legislación en materia tributaria permite que los bienes del deudor puedan ser objeto de embargo como medida meramente cautelar, con esto se hace efectivo el crédito adeudado; la legislación también previene el embargo en forma previsor o precautoria, además del conocido embargo administrativo o definitivo, como medio para disponer de los bienes del deudo y ser llevados a una subasta pública.

El pago de impuestos o contribuciones se vuelve exigible cuando el contribuyente deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago, sin cumplir con la obligación. Esta exigibilidad da paso al ejercicio de la facultad de cobro coactivo que tienen las autoridades fiscales como el SAT, IMSS, INFONAVIT y CONAGUA. Es decir, si el contribuyente no cumple con su obligación fiscal, la recaudación se realiza de manera forzosa.

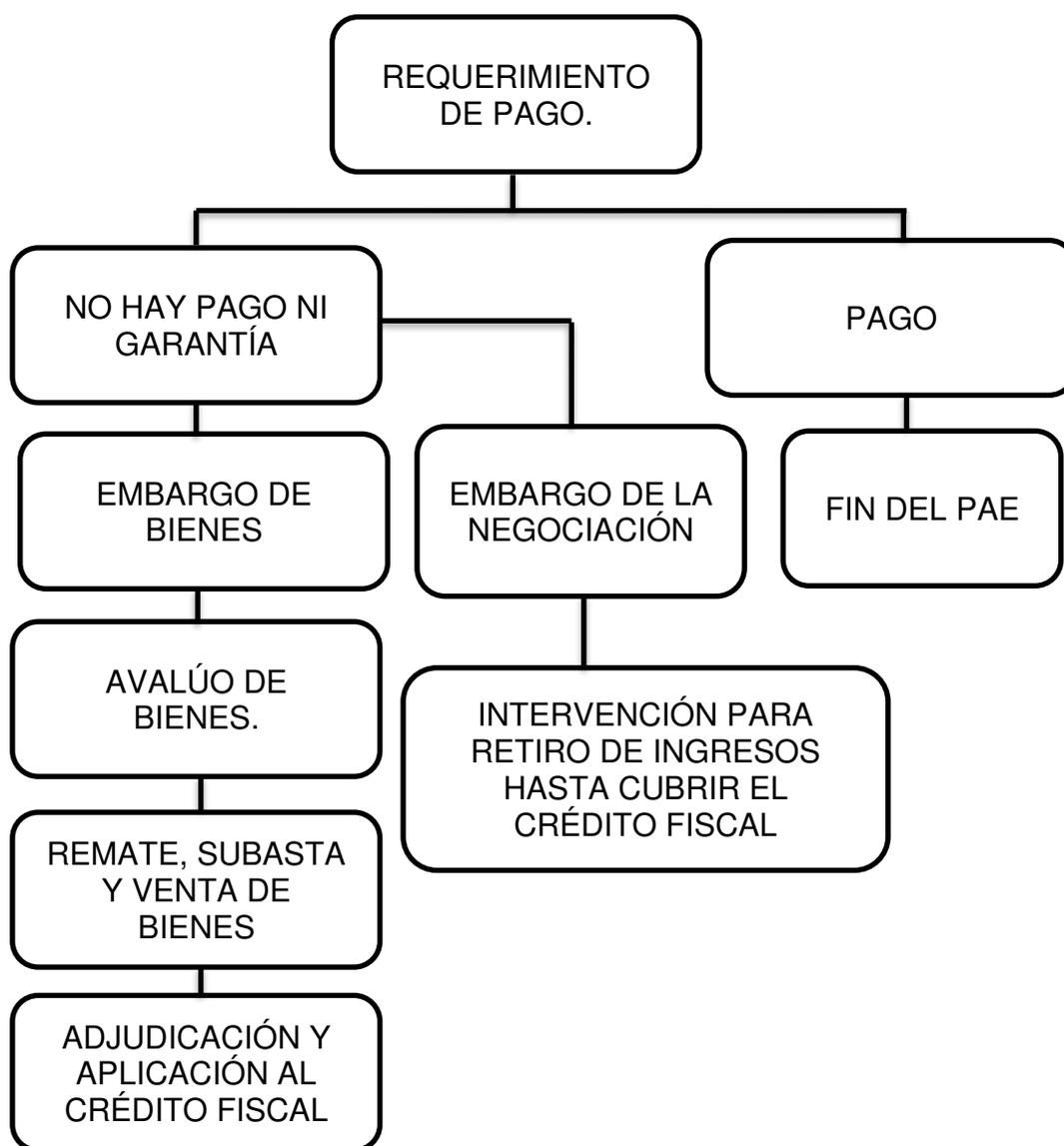
A través de estas acciones se observa la característica coactiva del procedimiento y la fuerza del mismo, dejando de lado la autoridad judicial, cuando el ejecutor se constituye en el domicilio del deudor y éste último no deja pasar, puede aquel hacer la solicitud correspondiente al auxilio de la fuerza pública, de modo que se pueda acceder al inmueble donde llevará a cabo el embargo; además, de que también tiene la facultad para ordenar la fractura de cerraduras, cuando se le niegue la apertura de puertas y muebles que son objetos de diligencia, la cual es realizada con o sin la colaboración e incluso con la oposición expresa del ejecutado.

Este procedimiento se integra por diferentes etapas:

1. Requerimiento de pago.
2. Embargo.
3. Avalúo de bienes y remate.

Para que quede mejor aclarado este procedimiento, se incluye la siguiente gráfica sobre la forma en que opera el mismo:

Imagen No. 10.- Procedimiento de Requerimiento de Pago



Fuente: Elaboración Propia.

Al momento en que se decide comenzar con la impugnación de un crédito fiscal, por cualquiera que pueda llegar a ser la causa, es indispensable que se garantice dicho crédito, recordando que, si se logra llevar a cabo la liquidación del crédito antes de

que venzan los plazos de defensa, además de que la autoridad otorga un descuento, también se evitaría dar la garantía del interés fiscal, aunado a que, en el momento de que se obtuviese una resolución favorable en la controversia que se inicie, se obtendría la inmediata devolución de los pagado más sus correspondientes intereses.

Para que la autoridad pueda iniciar el PAE se deben satisfacer al menos los siguientes requisitos:

- Que exista una obligación de pago a cargo de un contribuyente determinado.
- Cuando dicha obligación no haya sido debidamente liquidada; es decir, que no se haya pagado el crédito fiscal.
- La obligación debió ser notificada debidamente al contribuyente.
- Que la obligación fiscal tenga el carácter de exigible; es decir, que haya transcurrido el plazo que señala la ley para realizar el pago.⁹⁹

Cuando se cumplan estos requisitos, entonces, la autoridad ya podrá llevar a cabo el cobro coactivo, de modo que se inicia con el requerimiento de pago, que es la diligencia a través del cual la autoridad fiscal hace exigible el pago de los créditos fiscales que no han sido cubiertos o garantizados en los plazos que la legislación en materia tributaria establece, de modo que se hace exigible por medio de mandamiento de ejecución.

Castro, al conceptualizar este mandamiento dice, que es la orden escrita emanada del tribunal de requerir de pago al deudor y de embargarle bienes suficientes en caso de que no se realice el pago. De modo que, este es el medio a través del cual la autoridad correspondiente va a fundamentar y motivar el acto de molestia al contribuyente o deudor, a fin de justificar la acción de cobro.¹⁰⁰

⁹⁹ Prodecon, Op. Cit. Pág. 16.

¹⁰⁰ Castro Barros, Jorge (2013): *Los actos y procedimientos Administrativos*; México, Editorial Inoponible, Pág. 106.

El requerimiento de pago se traduce en la diligencia a través del cual la autoridad hacendaria exige al contribuyente realizar el pago del crédito fiscal no cubierto, si el contribuyente realiza el pago de las contribuciones de manera adecuada, así como accesorios que contemplan las multas y recargos, entonces, se da fin al procedimiento, ya que se está cumpliendo con la obligación fiscal, si por el contrario, después del requerimiento el contribuyente se niega a hacer el pago, se pasa a una segunda etapa del procedimiento, conocida como embargo. Cuando el deudor haga caso omiso y evite el pago del crédito fiscal, se procederá con el embargo, ya sea de bienes o de negociación (como lo muestra la gráfica anexada con anterioridad), éste tiene por objeto la recuperación de créditos a través del aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o deudor, ello, con la finalidad de llevarlo a remate, enajenarlos fuera de subasta o incluso adjudicarlos en favor del fisco, estos bienes pueden ser muebles, inmuebles y negociaciones.

Sobre el procedimiento de embargo, se analizará en el apartado 1.2.1 en donde se profundizará en los artículos del Código Fiscal de la Federación que estudian al procedimiento administrativo de ejecución, la última etapa es el remate, que se entiende como el acto a través del cual se cobra el crédito fiscal con el producto o ganancia que se obtiene de la adjudicación de bienes en subasta o almonedas.

Cuando no se embarguen bienes, la autoridad puede embargar negociaciones, según la siguiente tesis jurisprudencial esta modalidad de embargo:

“EMBARGO DE NEGOCIACIONES. *El embargo de negociaciones debe realizarse mediante una intervención con cargo a la caja, intervención respecto a la cual, procede conceder la suspensión por tratarse de un acto de tracto sucesivo, que puede paralizarse en cualquier momento, de acuerdo con la jurisprudencia establecida sobre el particular, pero es indispensable que el quejoso otorgue fianza a satisfacción del Juez de Distrito para garantizar los perjuicios que resulten de la suspensión, sin que obste para decretarla, el hecho de que al verificar la intervención, se haya desposeído a la negociación de determinados bienes, pues si se carece de los datos necesarios sobre la forma en que se ordenó el embargo, es debido presumir que se decretó con el carácter de*

intervención, ya que así lo previene el artículo 540 del Código de Procedimientos Civiles, supletorio de la ley mercantil.

Amparo Civil. Revisión del incidente de suspensión 3247/43. Arreola Prudencio P.- 19 de junio de 1943. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José M. Ortiz Tirado.”

De manera que, cuando la ley habla del embargo de negociaciones, precisa la figura jurídica como medio de control de los ingresos para el pago del crédito fiscal; esa figura es la intervención; pues, tratándose de negociaciones, el embargo se hará con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención, los ingresos necesarios para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios.

La ley prevé la figura de la intervención, la que adopta procesalmente diversas formas y modalidades, pero, en este caso concreto, se refiere a la que es con cargo a la caja, pues, su finalidad es obtener ingresos en efectivo para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios; a continuación, se profundizará en el procedimiento administrativo de ejecución y de su fundamento legal.

1.2 MARCO JURÍDICO

Gallegos comenta, que el procedimiento administrativo de ejecución se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación, dentro del Título Quinto de los procedimientos administrativos, en su Capítulo Tercero, precisamente denominado del procedimiento administrativo de ejecución, cuenta con cuatro secciones, la primera, denominada disposiciones generales, la segunda, versa sobre el embargo, la tercera, trata a la intervención y, la última, sobre el remate.¹⁰¹

¹⁰¹ Gallegos Reyes, Humberto (2013): *Análisis Jurídico del Procedimiento Administrativo de Ejecución*; México, Editorial ISEF, Pág. 21.

De modo que, el Título Quinto que refiere sobre los procedimientos administrativos, comprende del artículo 145 al 150 en su primera Sección, que trata de las disposiciones generales del procedimiento administrativo, dando paso a la Sección que estudia a fondo el proceso de embargo en materia fiscal para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios, esta Sección abarca del artículo 151 al 163.

En la Tercera Sección, se estudia a la Intervención, que como ya se ha establecido con anterioridad, trata sobre el embargo a las negociaciones, ésta forma de embargo comprende desde el artículo 164 al artículo 172; y, finalmente, la Cuarta y última Sección de este Quinto Título, es la denominada como remate de los bienes embargados, y comprende del artículo 173 al 196-B; cabe destacar que es el que más artículos abarca debido a su complejidad en el procedimiento.

A continuación, se analizarán más a detalles estas cuatro secciones, e incluso, se iniciará desde el momento en que se genera el crédito fiscal, ya que no se puede estudiar el PAE sin antes al menos mencionar el objeto que lo causa.

1.2.1 SUBSTANCIACIÓN EN TÉRMINOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La causación de la obligación tributaria va a nacer con la realización de situaciones jurídicas o, de hecho, que se encuentren previstas en Ley y que generen una obligación, el artículo 4to del Código Fiscal Federal conceptualiza al crédito fiscal de la siguiente forma:

“Artículo 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados 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...”

Rivera¹⁰² comenta, que los créditos fiscales son, como citan las leyes fiscales, los derechos de cobro a favor del Estado, los cuales están integrados por las contribuciones, recargos, sanciones, multas, gastos de ejecución, indemnizaciones por cheques devueltos.

Este crédito debe ser erogado en fecha o plazo señalado en las disposiciones fiscales, en caso de falta de pago se hará exigible mediante procedimiento administrativo de ejecución, esto se encuentra establecido en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución...”

La exigibilidad consiste en que el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante el Servicio de Administración Tributaria, está legalmente facultado para compeler u obligar al deudor del pago de la prestación, la exigibilidad del crédito nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo sin la intervención de la autoridad tributaria.

De manera que, la autoridad obtiene legitimidad para requerir al deudor la prestación incumplida una vez que se cumpla el término que se le dio para liquidar dicho crédito, sobre esto, a partir de su cuarto párrafo, el artículo 6to del Código Fiscal de la Federación establece:

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

¹⁰² Rivera Reyes, Luis Alberto (2012): *Estudio Fiscal Mexicano*; México, Editorial Themis, Pág. 19.

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

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

Las contribuciones que se hayan omitido y que la autoridad determine como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, como actualizaciones, multas y recargos, deben ser pagados o al menos garantizados, junto con los accesorios, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que hubiese surtido efectos la notificación del nacimiento del crédito fiscal.

La exigibilidad de un crédito no depende de la firmeza de la resolución que lo contiene, dado que la autoridad hacendaria está facultada para exigir su cobro y, para ello, sólo basta una resolución que determine un crédito fiscal debidamente notificado al particular y que éste sea exigible de acuerdo a los requisitos legales.

Cuando sean pagados de manera oportuna los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar los recargos originados por la prórroga de la totalidad de la parcialidad que no fue cubierta en el término conveniente, si el contribuyente cubre en tiempo y monto las primeras parcialidades, la tasa de recargos que se hubiere establecido para el crédito podrá verse reducida para efectos del cálculo de las parcialidades restantes.

Sin embargo, éste último beneficio tiene el riesgo de ser perdido si el contribuyente incumple de manera posterior en tiempo y en el monto alguna de las parcialidades que resten, en este momento la autoridad tributaria modificará el término del monto a pagar. Además de que podrán determinar y realizar el cobro del saldo insoluto de

las diferencias que resultaren derivados de la presentación de declaraciones sin tener derecho al pago en parcialidades.

Cuando el contribuyente sujeto pasivo, tiene a su cargo un crédito fiscal determinado por la autoridad a través de una resolución que pone fin a algún procedimiento de revisión, como lo es la visita domiciliaria, la revisión de gabinete o incluso la revisión electrónica, entonces, éste tendrá a su disposición dos opciones viables, o paga el crédito fiscal además de sus accesorios, o lo impugna a través de los medios legales de defensa, y en este último caso, es después de garantizar el interés fiscal a satisfacción de la autoridad tributaria, caso contrario, estará sujeto a un procedimiento de cobro activo, denominado procedimiento administrativo de ejecución.

El contribuyente está obligado a garantizar el crédito fiscal que tiene pendiente de pago, el artículo 66-A del ordenamiento referido establece, que para efectos de la autorización de pagos en parcialidades o diferidos, y una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, la autoridad exigirá al sujeto pasivo la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo, más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado.

Los créditos fiscales son los que tiene derecho a percibir el Estado que provengan de contribuciones o sus accesorios o de aprovechamientos, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena que no hayan sido satisfechos dentro del plazo que señala el Código Fiscal de la Federación, y se exige a través del procedimiento administrativo de ejecución, el embargo es uno de los elementos de este procedimiento.

Revilla¹⁰³ comenta, que para que el embargo se pueda realizar es necesario que se cumplan algunas condiciones previas:

1. La existencia de una obligación a cubrir.
2. La notificación al contribuyente del crédito fiscal a su cargo.
3. Que haya concluido el plazo para el pago del crédito y no se haya cubierto.
4. Que se haya realizado el requerimiento de pago.
5. Que, una vez hecho el requerimiento de pago, éste no se haya efectuado.

Las autoridades exigirán el pago de los créditos que no hayan sido cubiertos o, al menos, garantizados dentro del plazo señalado por la legislación fiscal, y se practicará el embargo precautorio sobre bienes o la negociación del contribuyente cuando dicho contribuyente:

- a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.
- b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.
- c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

El embargo precautorio se sujeta a:

¹⁰³ Revilla Cerrillo, Eric (2014): *El embargo en Materia Fiscal Federal*; México, Editorial Nueva Época, Pág. 163.

Imagen No. 11.- Elementos del Embargo Precautorio



Fuente: Elaboración Propia.

De modo que, se puede ver una presunción de mala fe en cualquiera de estos actos, como consecuencia, se llevará a cabo un embargo precautorio cuando el contribuyente, en cualquiera de las modalidades anteriores, demuestre una intención de no cubrir el crédito fiscal y los accesorios que se hubieren generado.

Cuando la autoridad lleve a cabo el embargo precautorio, lo hará hasta por un monto que equivaldrá a las dos terceras partes de la contribución incluyendo accesorios, además de los gastos que origine la diligencia de pago y embargo.

Son multifactoriales las razones por las cuales los ciudadanos no pagan sus contribuciones; como consecuencia, el Estado cobra de manera coactiva a través del procedimiento administrativo de ejecución, regulado en el Código Fiscal de la Federación.

Fénech entiende por embargo, al acto procesal consistente en la determinación de bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor, fijando su sostenimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito.¹⁰⁴

El embargo precautorio se convierte en definitivo una vez que es exigible el crédito fiscal, y va a ser aplicado el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a disposiciones que se contemplan en el artículo 151 del Código Fiscal referido, el cual establece el procedimiento del embargo definitivo y sus implicaciones.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido, emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.

La autoridad hacendaria debe ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes que llegaron a ser embargados, dentro de los tres días en que se acreditó que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio.

La primera sección también establece el término para extinguir el crédito fiscal por concepto de prescripción, la cual es de cinco años, iniciando a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos, sin embargo, el artículo 146 del Código en cita, guarda una pequeña cláusula al respecto de la prescripción del crédito fiscal, pues, éste período de cinco años se interrumpirá cuando exista cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor y cuando el contribuyente desocupe su domicilio

¹⁰⁴ Fénech, Miguel (2010): *Derecho Procesal Tributario*; México, Editorial Bosch, Pág. 113.

fiscal sin presentar previo aviso del cambio, o cuando se hubiere presentado un domicilio fiscal incorrecto.

El artículo 146-A del CFF guarda uno de las grandes dolencias de la tributación en México, toda vez que dispone, que la SHCP puede cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas debido a su incosteabilidad en el cobro o por la insolvencia del deudor o de los responsables solidarios; y se habla de una dolencia, ya que , el nivel de tributación a las grandes empresas se ve reducido debido a que éstas dejan crecer sus créditos fiscales sumados a sus accesorios, de modo que sean incosteables, y con esto, exista una justificación para que la autoridad hacendaria cancele estos créditos.

Este es uno de los más llamativos focos rojos que tendremos a lo largo del presente estudio de investigación, puesto que, al indagar, si existe un beneficio o perjuicio al erario derivado de la omisión de un plazo que finalice el procedimiento administrativo de ejecución, éste representa un grave perjuicio al erario debido a que se deja de recaudar el tributo debido a su cancelación por concepto de cobros incosteables o insolventes.

Este artículo considera los créditos incosteables aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, los que cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión, y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Además, se considera como insolventes a los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

De modo que, al buscar hacer una reforma que refuerce al erario público, debe comenzar por este artículo que permite a Hacienda la cancelación de créditos fiscales a las grandes empresas, incluso, los montos para considerar si son cobros incosteables resultan de difícil comprensión.

Además de que se extinguen a los cinco años contados a partir de que se haya realizado el registro de las cuentas incobrables, éste tema lo iremos retomando conforme se vaya reforzando en materia de la recaudación al erario público; continuando con el análisis del Título Quinto del Código Fiscal de la Federación, encontramos que el artículo 147, versa sobre las controversias en el cobro de los créditos fiscales entre el fisco federal y los fiscos locales, éstas controversias serán resueltas por los tribunales judiciales de la federación, tomando en cuenta que la preferencia va a corresponder a aquel que tenga a su favor los créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de frutos de bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

El artículo 148 del mismo ordenamiento, incluye a los Convenios de Coordinación Fiscal en el tema del cobro coactivo de contribuciones cuando el PAE concorra contra un mismo deudor en los diferentes niveles de gobierno. Sin embargo, en el diverso artículo 149, se disipan todas las dudas en cuanto a esta controversia entre los diferentes niveles de gobierno, ya que, este artículo establece, que es el fisco federal el que tendrá preferencia para recibir el pago de los créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir.

El artículo 150 del citado Código, es muy importante, ya que versa sobre el cobro por concepto de gastos de ejecución, éstos se cargan al contribuyente que se encuentra sujeto al PAE, por su importancia este artículo debe ser transcrito:

“Artículo 150.- 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 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los Artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$430.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$67,040.00. Asimismo, 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 señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, 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, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles enajenados o adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.”

Este artículo es de trascendencia, ya que son los costos por concepto de gastos de ejecución, además, de que aquí encontramos un detalle que es clave para resolver la hipótesis, pues, se establece que el destino de los ingresos correspondientes a este concepto no es dirigido al erario público, sino que, serán destinados al fomento para el cumplimiento de obligaciones fiscales, para financiar programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.

De modo que, ya se puede hacer una idea de, si existe un beneficio o perjuicio al erario derivado de la omisión de un plazo que finalice el procedimiento administrativo de ejecución, ya que, por un lado, a las grandes empresas se les cancela el crédito fiscal por sus montos que exceden una cierta cantidad, y por el otro, todos los gastos de ejecución no vuelven al erario público sino que se concentran en una cuenta especial para el reforzamiento en materia de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Con el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, se inicia la sección segunda, sobre el embargo, en donde se establece que las autoridades podrán hacer efectivo el crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán el pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, se procederá a:

1. Embargo de bienes suficientes para poder rematarlos, enajenarlos o adjudicarlos en favor del fisco.
2. Embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, para que se obtengan los ingresos necesarios que permitan cubrir el crédito fiscal y sus accesorios.

Sobre el embargo de negociaciones se profundiza en la sección tercera; en el artículo 154 se habla de una ampliación del PAE en cualquier momento, esto sucederá, si la oficina ejecutora estima que los bienes que fueron embargados resultan insuficientes para cubrir los créditos fiscales, o anterior no solo de un continuo embargo de bienes, sino de un continuo cobro de gastos de ejecución.

Los artículos 155 y 156, establecen la forma en cómo se llevará la diligencia de embargo, en el tema del señalamiento de bienes, en el primer artículo, se habla de un derecho del embargado a señalar los bienes que se deban trabar, siempre y cuando sean de fácil realización o venta, mientras que, el diverso artículo 156 establece, que el ejecutor del embargo podrá llevar a cabo el señalamiento cuando el deudor no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o cuando teniendo el deudor otros bienes para el embargo, éste señale bienes que no son de fácil realización o venta.

La autoridad podrá proceder a la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera cuando se cumpla con los supuestos del diverso artículo 156-Bis. Esta situación deja en estado de indefensión al contribuyente, pues, es a consideración del ejecutor, si ha sido cubierto el crédito fiscal y sus accesorios a través del embargo precautorio, sino es así, se inmovilizan las cuentas hasta que se ofrezca una garantía, sobre la que, la autoridad resolverá y notificará al contribuyente respecto a la admisión o rechazo de la misma dentro del plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía.

En el último párrafo de este artículo se establece:

“En ningún caso procederá la inmovilización de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabaje sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.”

Es el crédito fiscal actualizado, más accesorios legales, y esto, solo si antes del embargo, la autoridad fiscal ya debe contar con la información de las cuentas bancarias y los saldos de cada una.

La Tercera Sección trata a la intervención, que se especializa a los embargos de negociaciones, en donde el depositario tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador. Éste deberá separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación, en los términos del Reglamento del Código Fiscal Federal, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, que impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien, además, llevará un control de dichos movimientos.

Después de esta separación de cuentas, el administrador o interventor deberá recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y

demás créditos preferentes a que se refiere el CFF, y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúe la recaudación.

La intervención encontrará su fin al momento en que se termine de pagar el crédito fiscal, de lo contrario, las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida o a la enajenación de los bienes o derechos que componen la misma de forma separada, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado período del año, en cuyo caso, el por ciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.

Como consecuencia, también hay un impacto en el cierre de empresas derivado del incumplimiento del contribuyente para cubrir sus créditos fiscales, para la Cuarta y última Sección se estudia al remate de los bienes embargados, el cual, en el artículo 173 se establece que se procederá de la siguiente manera:

“ ...

I. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base...

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

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del Artículo 192 de este Código.

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

...”

Toda enajenación deberá llevarse a cabo a través de subasta pública mediante medios electrónicos, ahora bien, en el artículo 175 del CFF, se habla del avalúo practicado sobre los bienes embargados, si el contribuyente embargado o terceros

no se encuentran conformes con la valuación podrán hacer valer el recurso de revocación, debiendo señalar un perito.

El remate se debe convocar diez días antes del período señalado para el mismo, y debe ser convocado al día siguiente del momento en que se efectuó la notificación de avalúo, publicándose en la página electrónica de las autoridades fiscales; mientras no hayan fincado un remate, el contribuyente embargado puede proponer al comprador que ofrezca de contado la cantidad que sea suficiente para que se cubra el crédito fiscal. En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal.

Fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso, el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo. Sin embargo, ni siquiera los bienes adjudicados son considerados como bienes del dominio público de la Nación, sino hasta que sean destinados o donados para obras o servicios públicos.

En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

1.3 EL IMPACTO CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

La Constitución Política de nuestro país, en su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, a lo largo del presente trabajo se ha logrado presentar una clasificación de las diferentes formas de llevar a cabo la contribución establecida en la Constitución, el otro lado de la moneda demuestra que a pesar de ser un ordenamiento constitucional, no todos cumplen con esa contribución, más allá de adentrarnos en causas de esa defraudación fiscal, se hace énfasis en la falta de pago de la carga fiscal, lo que una vez, notado por la autoridad hacendaria, se convierte en el crédito fiscal, que son los ingresos a los que tenga derecho el Estado con tal que provengan de contribuciones o aprovechamientos, del cual se profundizará también en capítulos posteriores.

De manera que, si se va a realizar el impacto a la Constitución, se debe comenzar por la violación al artículo 31 de la misma, pues, el procedimiento administrativo de ejecución, como se ha venido estudiando, es el medio del cual disponen las autoridades fiscales para exigir el pago, derivado del ejercicio de las facultades de autoridades federales, de los créditos fiscales que no fueron pagados ni garantizados dentro del término establecido en la ley, es decir, exigir el pago de una contribución que no ha sido pagada.

Esto es causa del delito de defraudación fiscal, Herrera alude, a que la defraudación fiscal es una especie del género de la evasión, sin embargo, en éste caso, el obligado tributario, en forma dolosa o intencional, incumple con sus obligaciones fiscales, ya sea por realizar acciones que den como resultado la evasión, o bien, por medio de omisiones en el cumplimiento de obligaciones tributarias a su cargo y beneficiándose ilícitamente con su incumplimiento.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Herrería Chaires, María del Carmen (2010): *Efecto de los Delitos Fiscales en México*; México, Universidad del Valle. Pág. 15.

Los primeros dos párrafos del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, establecen que:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.”

Los delitos e infracciones fiscales están en decremento, esto se debe en gran medida a la inclusión de los medios tecnológicos en el control y supervisión fiscal, a pesar que aún hay muchos contribuyentes que utilizan un sin número de medios para efecto de tratar de evitar el pago de contribuciones e incumplir con sus obligaciones en materia fiscal, el Estado tiene la función de recaudación, ocasionando con ello que los particulares intenten burlar el sistema recaudatorio implementado por el Estado.

Al año 2018 la mayor evasión del país se concentra en el ISR e IVA, esto se debe en gran medida por que existe un gran número de formas de evadir estos impuestos, los niveles más bajos de evasión radican en el IEPS y gravámenes al comercio exterior.

Según Mendoza, la evasión de impuestos en México alcanzó 2.6% del Producto Interno Bruto (PIB); monto equivalente a una merma fiscal de 510 mil millones de pesos anuales. Refirió, que la segunda contribución más golpeada por dicha

práctica es Impuesto al Valor Agregado (IVA); con una merma fiscal que alcanza 188 mil 589 millones de pesos anuales.¹⁰⁶

Aunque sigue siendo elevado el nivel de evasión fiscal en los diferentes impuestos del erario público, la tasa bajó en términos porcentuales, ya que, del 2005 al 2016 la tasa pasó de 41.9% al 16.1% de acuerdo con el estudio Evasión Global 2017 elaborado por la Universidad de las Américas Puebla.¹⁰⁷

A pesar de esto, no se considera que la reforma fiscal que se llevó a cabo al inicio de la pasada administración haya cumplido con el objetivo de ser una verdadera reforma fiscal, pues, no resultó en una estructura de impuestos adecuada para el país, esto se debe a que se hicieron modificaciones fiscales en Estados Unidos, lo que por ende, significa una adecuación en nuestro país, sin duda, el mejor aliado para la lucha contra la evasión y en general la defraudación fiscal en el país, es la continuidad de la modernización tecnológica en el proceso de supervisión y pago de impuestos, pues, a través de los nuevos software empleados por la autoridad hacendaria, se han podido descubrir a los contribuyentes que dejan de pagar sus contribuciones creando créditos fiscales que deben ser liquidados a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Las exigencias establecidas en materia de actos de molestia, así como las de privación, es donde se considera que el PAE está ubicado y donde se encuentran establecidas la garantía de audiencia y la de legalidad, reguladas por el artículo 14 Constitucional y 16, respectivamente; es importante analizar, si alguna de éstas es violentada en la regulación de tal medida, así como en la práctica.

¹⁰⁶ Mendoza, Mario (2017): *Evasión de Impuestos en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición, Pág. 91.

¹⁰⁷ Flores, Leonor: “*Evasión Fiscal en México asciende a 510 mil mdp*”; en El Universal Online <<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/economia/evasion-fiscal-en-mexico-asciende-510-mil-mdp>> de Fecha 09 de abril del 2018, Consultado el día 20 de octubre del 2018.

Quintana Valtierra¹⁰⁸ establece, que en cualquier estado o sociedad se manifiestan fundamentalmente 3 tipos de relaciones que son:

1. Las de Coordinación.- Ejercidas entre sujetos físicos y morales.
2. Las de Supra ordinación.- Ejercidas entre órganos del poder y el gobierno que están plasmadas en el derecho constitucional y administrativo.
3. Las de Supra subordinación.- Ejercidas entre el Estado o sus autoridades frente al gobernado. Revestidas de atributos de unilateralidad, imperatividad y coercitividad, lo que, a su vez, origina la presencia del acto de autoridad que condiciona las garantías individuales, ya sea de libertad, igualdad, seguridad jurídica y propiedad.

Se debe partir de esta relación generada en la sociedad, en donde la supra o subordinación se llevan a cabo por parte de autoridades hacia los gobernados, y por las que se encuentran legitimadas sus propias actuaciones, sin embargo, para que los actos considerados de autoridad puedan afectar la esfera de los particulares se deben cumplir con requisitos que se encuentran establecidos en la Constitución Política. De Pina, sobre este acto de autoridad comenta, que es aquel que realiza en cumplimiento de sus funciones y dentro de la esfera de sus atribuciones oficiales, un funcionario público revestido de autoridad.¹⁰⁹

De modo que, para ser considerada un acto de autoridad debe estar estrictamente legitimada para poder realizar el acto, a través del procedimiento administrativo de ejecución realiza el acto de privación y de molestia.

Para Burgoa, el acto de molestia implica toda clase de perturbación o afectación. Por ende, el acto de molestia es el acto de autoridad que causa cualquier agravio en la esfera del gobernado, afectándolo en alguno de sus derechos subjetivos o

¹⁰⁸ Quintana Valtierra, Jesús (2013): *Derecho Tributario Mexicano*; México, Editorial Trillas, 7ma Edición, Pág. 299.

¹⁰⁹ De Pina Vara, Rafael (2003): *Diccionario de Derecho*; México, Editorial Porrúa, Pág. 52

interés jurídico. Los actos de molestia *latu sensu* están sujetos o sometidos a la garantía de audiencia y a la garantía de legalidad respectivamente consagrados en los artículos 14 y 16 de la Constitución, en cambio, los actos de molestia *strictu sensu*, que no denotan privación, sólo deben subordinarse a la segunda de dichas garantías.¹¹⁰

El mismo Burgoa, al definir a la privación comenta, que es un concepto que equivale al despojo, de posesión, menoscabo o merma de algún bien o derecho del gobernado. Entraña la molestia más grave que puede inferir un acto de autoridad. Su validez está sujeta al cumplimiento de las exigencias o condiciones que integran la garantía de audiencia instituida en el segundo párrafo del artículo 14 antes referido.¹¹¹

Como consecuencia, todo acto de privación resulta en un acto de molestia, sin embargo, no todo acto de molestia representa una privación, además de que ambos necesitan satisfacer ciertas garantías establecidas en la Constitución, señalando que, el acto de molestia cuando implica en sí una privación, no requiere de la satisfacción de la garantía de audiencia, de modo que, es menester aclarar, si el embargo precautorio propio del procedimiento administrativo de ejecución es considerado como un acto privativo o de molestia solamente para poder entender los requisitos constitucionales que implica su ejecución.

Sobre esto, Burgoa¹¹² comenta, si bien origina una aparente privación, no tiende a realizar ésta como objetivo o finalidad últimos o definitivos, puesto que el egreso del bien que se secuestre de la esfera del ejecutado, no es sino el medio de que dicho auto se vale para asegurar, primeramente, las prestaciones debidas al ejecutante, para que por conducto de otros actos procesales se obtenga el pago de las mismas mediante la adjudicación correspondiente.

¹¹⁰ Burgoa Orihuela, Ignacio (2015): *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*; México, Editorial Porrúa, 12va Edición, Pág. 19.

¹¹¹ Burgoa Orihuela, Ignacio (2003): *Las garantías individuales*; México, Editorial Porrúa, Pág. 538

¹¹² Ídem. Pág. 539.

Como consecuencia, no requiere cumplir con una garantía de audiencia sino únicamente con la preceptuada en la última parte del numeral 16 de la Carta Magna, ya que no constituye una privación, pues, persigue el fin de asegurar el pago, a pesar de ésta finalidad, la privación de bienes o en el caso de intervención con cargo a la caja no tiene una finalidad de privación, empero, el hecho de que exista una omisión de plazo para finalizar el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado por las autoridades fiscales, genera que el lapso en que se tienen congelados los bienes e incluso la caja de un negocio, es generalmente amplio, por lo que algunos autores consideran que sí debe satisfacer la garantía de audiencia, además de la mencionada garantía de legalidad.

Ahora bien, el Código Fiscal Federal, en su artículo 41 establece preceptos contrarios a lo tutelado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación y con respecto a garantías de seguridad, certeza y certidumbre jurídica, pues, no prevé un dique temporal al dejar al libre arbitrio de la autoridad ejecutora de sus actos sobre y en perjuicio de los contribuyentes, como consecuencia, no existe un plazo o término a respetar en el procedimiento requisitorio y sancionador, lo que sin duda trastoca las garantías referidas en los multicitados artículos 14 y 16.

1.3.1 CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD, CONCENTRADO Y DIFUSO

El control de constitucionalidad tiene como finalidad fundamental preservar la supremacía constitucional por encima de cualquier interés particular, respetando así la voluntad del constituyente primario, es decir el pueblo, las disposiciones constitucionales no resultan ser simples declaraciones, reglas o principios, sino que, como se ha visto en desde el inicio de la presente investigación, son mandatos que surgen de un órgano popular que constituyen normas obligatorias que exigen ser observadas, representan las luchas de grandes juristas que han batallado por incluir garantías y proteger los derechos humanos a lo largo y ancho de los 136 artículos que resguarda, como consecuencia, se han establecido diversas formas para que

el ordenado sea estrictamente cumplido, y a esto, se le denominan medios de control Constitucional.

Según Carl Schmitt, la protección de la Constitución involucra todos los medios, instrumentos e instituciones que el Poder Constituyente ha estimado necesarios para mantener a los poderes políticos dentro de los límites de sus atribuciones, lo que permite un desarrollo armónico de sus actividades y repercute en el respeto de los derechos fundamentales de la persona.¹¹³

La Hacienda Pública Local puede referirse a un estado miembro de la federación o a un municipio, en México existe legislación que impacta en la Hacienda, contando con una jerarquía en leyes obligados todos a respetarla, de modo que, así como existen los niveles de gobierno también existen los niveles de legislación, la siguiente pirámide demuestra que las leyes nacionales tienen una mayor jerarquía que las locales, y a su vez, muestra que tiende a haber más legislación local:

Imagen No. 12.- Niveles de Legislación



Fuente: Elaboración Propia.

¹¹³ Schmitt, Carl (2009): *La defensa de la Constitución*; México, Editorial Labor, 19na Edición Pág. 92.

La aplicación de las disposiciones constitucionales, son de la más alta jerarquía, en los términos y condiciones que establece el artículo 133 Constitucional, ya antes referido, de contenido siguiente:

“Artículo 133. *Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.”*

Como consecuencia de lo anterior, no existe ninguna norma superior de los Derechos Humanos que garantiza la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Sobre el particular, Emilio Rabasa y Gloria Caballero opinan que:

“La Constitución es la base de nuestra organización política, jurídica y económica, y todas las leyes y actos que dicten las autoridades deben de estar en consonancia con ella.” ¹¹⁴

Ni siquiera el derecho internacional público está por arriba de los lineamientos constitucionales, de hecho, hay corrientes de diversos autores que consideran que el derecho internacional público está arriba de nuestro derecho interno, pero hay una cierta confusión en su visión, ya que, para que el derecho internacional público pueda aplicarse en el territorio nacional, debe antes que nada estar negociado por el Ejecutivo Federal, ceñirse a los lineamientos que la propia Constitución Política establece y finalmente, estar debidamente ratificado por el Senado.

Por lo que, la pregunta que nos nace es, ¿Bajo qué premisas llega a ser concebible que nuestra legislación interna pueda estar subordinada a la internacional pública, si para que ésta última pueda tener aplicación en nuestro país, está obligada a la

¹¹⁴ Rabasa, Emilio y Caballero, Gloria, *Mexicano esta es tu Constitución*, 16° edición, México, Miguel Ángel Porrúa, Grupo editorial, 2011, Pág. 351.

subordinación del orden jurídico interno, especialmente al citado artículo 133 Constitucional?

De ahí, que es una aplicación subordinada de la negociación jurídica internacional, y por supuesto, toda ley que emana de la Constitución, ya sea federal o estatal, debe necesariamente ajustarse a los presupuestos constitucionales, no puede ir en contra del origen del que emana.

La jurisdicción de los actos de poderes públicos ha sido establecida desde la creación del país como una República Democrática Federal, a pesar de que el manejo del poder pudo haber sufrido algunos cambios, la importancia de un ordenamiento legal supremo siempre fue un ideal político, la Constitución asume el significado de norma constitutiva y reguladora de la política, así como una Carta Magna que limita facultades a autoridades fungiendo como contrapesos a sus atribuciones, buscando que se dé un equilibrio entre poderes públicos.

Azuela Huitrón refiere, que las reformas constitucionales de diciembre de 1994, modificaron radicalmente la estructura de esa institución de justicia. La nueva redacción del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le otorgó al Máximo Tribunal del País, la atribución de conocer en exclusiva de acciones de controversias constitucionales y de acciones de inconstitucionalidad.¹¹⁵

Por otro lado, Aldrete Vargas comenta, que en México, la justicia constitucional nació justo con el juicio de amparo, proceso encaminado a la defensa de las garantías individuales que otorga la Constitución Federal; a partir de entonces, el sistema mexicano de control constitucional evolucionó, pues, tras el juicio de amparo se crearon la facultad de investigación de la Suprema Corte, el juicio político, las controversias constitucionales, los juicios de revisión constitucional

¹¹⁵ Azuela Huitrón, Mariano (2014): *¿Qué son las Controversias Constitucionales?*; México, Editorial Sista, 3ra Edición, Pág. 9.

electoral y para la protección de derechos políticos- electorales del ciudadano, la acción de inconstitucionalidad y el procedimiento ante organismos protectores de los derechos humanos.¹¹⁶

Sin lugar a dudas, el Amparo representa un control a todo acto de autoridad, que se confronta con las garantías individuales previstas en la Carta Magna, siendo un medio de control constitucional por excelencia en el Estado Mexicano, Alfonso Noriega comenta, que el Juicio de Amparo es visto como un sistema de defensa de la Constitución, tiene su fundamento en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de donde podemos advertir que procede contra las leyes o actos de autoridad que violen las garantías individuales, que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencia de la Ciudad de México, y que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

117

En materia fiscal también existe la figura del Amparo, desde el año 2000 se dio una oleada de todos los amparos masivos, que comenzaron a haber como consecuencia de todas las reformas legislativas que se fueron incorporando como consecuencia de una economía en crisis, en donde la creatividad del poder legislativo verdaderamente llamó la atención, se empezaron a crear impuestos y modificar los ya existentes desnaturalizándolos, como es el caso del IVA en el acreditamiento, y esto generó una reacción por parte de los contribuyentes, el amparo fiscal ha evolucionado a lo largo del tiempo y ha sido un instrumento útil del contribuyente para defenderse de actos administrativos por parte de autoridades fiscales, además de defender al contribuyente ante medidas legislativas que consideran son lesivas de los principios tributarios establecidos en la fracción IV del artículo 31 de la Carta Magna.

¹¹⁶ Aldrete Vargas, Adolfo (2016): *El control Constitucional en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág.136.

¹¹⁷ Noriega, Alfonso (2016): *Lecciones de Amparo, Tomo I*; México, Editorial Porrúa, 16ta Edición Pág. 43.

Cabe aclarar, que la diferencia frente al juicio contencioso administrativo federal, es que éste es un medio jurisdiccional a través del cual el contribuyente declara su insatisfacción, por la resolución de algún recursos administrativo o por haberse visto afectado por actos de la autoridad, decretos y acuerdos de carácter general, por lo que, puede demandar la nulidad del acto, decreto o acuerdo, ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; mientras que el Amparo Fiscal es el medio jurisdiccional de Control Constitucional; por el que una persona acude ante un órgano judicial para reclamar actos de un órgano del Estado o una ley, cuando se siente vulnerados los derechos fundamentales como contribuyente.

Como consecuencia, en materia de violación de garantías, la tesis del presente trabajo es; la violación que se está realizando a los artículos 14 y 16 Constitucionales, que, como ya se ha comentado previamente, son artículos que abordan la materia de la garantía de seguridad, certeza y certidumbre jurídica. Esto se debe principalmente a lo establecido en el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, que versa lo siguiente:

“Artículo 41. *Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo de la siguiente forma:*

I. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento. Si no se atienden los requerimientos se impondrán las multas correspondientes, que, tratándose de declaraciones, será una multa por cada obligación omitida. La autoridad después del tercer requerimiento respecto de la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.

II. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, una vez realizadas las acciones previstas en la fracción anterior, podrán hacer efectiva al contribuyente o al responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera

de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate. Esta cantidad a pagar no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la autoridad fiscal podrá hacer efectiva al contribuyente, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si la declaración se presenta después de haberse notificado al contribuyente la cantidad determinada por la autoridad conforme a esta fracción, dicha cantidad se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente, debiendo cubrirse, en su caso, la diferencia que resulte entre la cantidad determinada por la autoridad y el importe a pagar en la declaración. En caso de que en la declaración resulte una cantidad menor a la determinada por la autoridad fiscal, la diferencia pagada por el contribuyente únicamente podrá ser compensada en declaraciones subsecuentes.

La determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones en los términos del presente artículo, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en el que sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal.

En caso del incumplimiento a tres o más requerimientos respecto de la misma obligación, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.”

Como consecuencia, existe un ejercicio arbitrario de las facultades de la autoridad fiscal generando una incertidumbre jurídica y económica al contribuyente sobre su situación, específicamente en el tema de los plazos y términos con que cuenta para agotar sus atribuciones.

1.3.2 VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

Como ya se comentó en el punto anterior, son los principios resguardados en los artículos 14 y 16 multicitados, que son sobrepasados por la esencia del procedimiento administrativo de ejecución, el primero de estos, comprende principios jurídicos de los cuáles derivan a través de su expresión normativa, otros tantos derechos subjetivos públicos de carácter sustantivo, garantizados con el juicio de amparo.

El artículo 14 establece, que nadie puede ser privado de la vida, la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino es a través de un juicio en el que se cumplan las formalidades esenciales de un proceso. Carbonell¹¹⁸ comenta, que el concepto de formalidades esenciales del procedimiento, no está definido en el texto constitucional, sino que ha sido dotado de contenidos concretos por la jurisprudencia, no debe tener un carácter cerrado.

Es decir, se puede estar de acuerdo en que, siguiendo la línea jurisprudencial que ya se ha expuesto, las formalidades esenciales del procedimiento se manifiesten en un núcleo duro e irreductible compuesto por la notificación o emplazamiento, la posibilidad probatoria en sentido amplio, es decir, el ofrecimiento, desahogo y valoración de pruebas, el derecho de formular alegatos y la obligación de las autoridades de dictar una resolución resolviendo la cuestión planteada; pero ese núcleo duro puede verse ampliado por la naturaleza de cierto tipo de caso.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación presenta la siguiente Tesis Jurisprudencial:

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. *La garantía de audiencia establecida*

¹¹⁸ Carbonell, Miguel (2013): *Formalidades esenciales del Procedimiento*; México, Editorial Sista, Pág. 93.

por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traduce en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

Amparo directo en revisión 2961/90. Ópticas Devlyn del Norte, S. A. 12 de marzo de 1992. Unanimidad de diecinueve votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el miércoles veinte de mayo en curso, por unanimidad de diecinueve votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Samuel Alba Leyva, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Santiago Rodríguez Roldán, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número LV/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausente: Victoria Adato Green. México, Distrito Federal, a veintidós de mayo de mil novecientos noventa y dos. Nota: Este criterio ha integrado la jurisprudencia P./J. 47/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, de rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO."

De lo anterior, puede asegurarse que el procedimiento administrativo de ejecución cumple con:

- 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.
- 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa.
- 3) La oportunidad de alegar; y
- 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.

Una de las vías legales que tiene la autoridad administrativa para cumplir con la garantía de audiencia que se prevé en el citado artículo 14 de la Constitución, es el procedimiento administrativo, como lo establece Nava Negrete, en dicho procedimiento, la administración antes de pronunciarse y dictar resolución, conoce la realidad concreta que examina y oye a los administrados con la amplitud necesaria, recibiendo y valorando las pruebas que éstos presentan y analizando las razones de hecho y de derecho que se deduzcan para evitar pretensiones que puedan resultar injustas o ilegales.¹¹⁹

Ya desde épocas pasadas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se había pronunciado sobre el contenido del artículo 14 Constitucional, estableciendo, no sólo la obligación de las autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder Legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes. Claro, que esto no quiere decir que el procedimiento que establezca la ley, tratándose de procedimientos de autoridad administrativa, sea exactamente igual al procedimiento judicial, pero sí debe estimarse que, en un procedimiento administrativo puede haber la posibilidad de que se oiga al interesado y que se le dé oportunidad de defenderse.

Por otro lado, el artículo 16 Constitucional resguarda la garantía de seguridad jurídica, es un principio fundamental en todos los ordenamientos constitucionales, pues se debe tener en todo momento el conocimiento por parte del Contribuyente en este caso, a que se atiende en sus relaciones con la autoridad hacendaria.

¹¹⁹ Nava Negrete, Alfonso (2001): *Procedimiento Administrativo*; México, Editorial UNAM-Porrúa, Pág. 3046.

Un procedimiento administrativo o fiscal va a ser constitucional desde la visión de la garantía de seguridad jurídica si su regulación logra el establecimiento de un proceso en el cual el gobernado logre hacer valer sus derechos, otorgando la vía necesaria para ello, y, por otro lado, que se impida que la autoridad actúe de manera arbitraria en el establecimiento de un marco de facultades y obligaciones que le correspondan. La siguiente tesis jurisprudencia analiza el alcance de las garantías instrumentales de mandamiento escrito previstas en el artículo 16 Constitucional:

SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO HUMANO. De las jurisprudencias 1a./J. 74/2005 y 2a./J. 144/2006, de la Primera y Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomos XXII, agosto de 2005, página 107, de rubro: "PROCEDIMIENTO SEGUIDO EN UNA VÍA INCORRECTA. POR SÍ MISMO CAUSA AGRAVIO AL DEMANDADO Y, POR ENDE, CONTRAVIENE SU GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA." y XXIV, octubre de 2006, página 351, de rubro: "GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES.", respectivamente, se advierte una definición clara del contenido del derecho humano a la seguridad jurídica, imbricado en el artículo 16, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual consiste en que la persona tenga certeza sobre su situación ante las leyes, o la de su familia, posesiones o sus demás derechos, en cuya vía de respeto la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia a determinados supuestos, requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las leyes, como expresión de una voluntad general soberana, para asegurar que ante una intervención de la autoridad en su esfera de derechos, sepa a qué atenerse. En este contexto, de conformidad con el precepto citado, el primer requisito que deben cumplir los actos de molestia es el de constar por escrito, que tiene como propósito que el ciudadano pueda constatar el cumplimiento de los restantes, esto es, que provienen de autoridad competente y que se encuentre debidamente fundado y motivado. A su vez, el elemento relativo a que el acto provenga de autoridad competente, es reflejo de la adopción en el orden nacional de

otra garantía primigenia del derecho a la seguridad, denominada principio de legalidad, conforme al cual, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo cual expresamente les facultan las leyes, en el entendido de que la ley es la manifestación de la voluntad general soberana y, finalmente, en cuanto a fundar y motivar, la referida Segunda Sala del Alto Tribunal definió, desde la Séptima Época, según consta en su tesis 260, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo VI, Materia Común, Primera Parte, página 175, de rubro: "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.", que por lo primero se entiende que ha de expresarse con exactitud en el acto de molestia el precepto legal aplicable al caso y, por motivar, que también deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para su emisión, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, lo cual tiene como propósito primordial, confirmar que al conocer el destinatario del acto el marco normativo en que el acto de molestia surge y las razones de hecho consideradas para emitirlo, pueda ejercer una defensa adecuada ante el mismo. Ahora bien, ante esa configuración del primer párrafo del artículo 16 constitucional, no cabe asumir una postura dogmatizante, en la que se entienda que por el solo hecho de establecerse dichas condiciones, automáticamente todas las autoridades emiten actos de molestia debidamente fundados y motivados, pues la práctica confirma que los referidos requisitos son con frecuencia inobservados, lo que sin embargo no demerita el hecho de que la Constitución establezca esa serie de condiciones para los actos de molestia, sino por el contrario, conduce a reconocer un panorama de mayor alcance y eficacia de la disposición en análisis, pues en la medida en que las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente y fundamentación y motivación mencionadas, se 2005777. IV.2o.A.50 K (10a.). Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 3, Febrero de 2014, Pág. 2241. -1- encuentran contenidas en un texto con fuerza vinculante respecto del resto del ordenamiento jurídico, se hace posible que los gobernados tengan legitimación para aducir la infracción al derecho a la seguridad jurídica para asegurar su respeto, únicamente con invocar su inobservancia; igualmente se da cabida al principio de interdicción de la arbitrariedad y, por último, se justifica la existencia de la jurisdicción de control, como entidad imparcial a la que corresponde dirimir cuándo los referidos requisitos han sido incumplidos, y sancionar esa actuación arbitraria mediante su anulación en los procedimientos de

mera legalidad y, por lo que atañe al juicio de amparo, a través de la restauración del derecho a la seguridad jurídica vulnerado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Queja 147/2013. Andrés Caro de la Fuente. 22 de noviembre de 2013. Mayoría de votos. Disidente: Hugo Alejandro Bermúdez Manrique. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Eucario Adame Pérez.

Esquerra comenta, que es claro que, si los plazos en los procedimientos son establecidos por el legislador en función de un tiempo prudente que tenga como referente la extensión necesaria y suficiente para la consecución de los objetivos que se pretendan satisfacer con dichos procedimientos, con ello se logra impedir que la autoridad actúe con arbitrariedad, pues, no podrá determinar la extensión temporal de su actuación con base en cualquier criterio que le indique el límite temporal que más le convenga, sino que deberá respetar el límite temporal que le fue establecido por aquel, siendo este el que se consideró suficiente para la consecución del objetivo legal subyacente.¹²⁰

El derecho de seguridad jurídica representa lo que más clara relación guarda con el concepto de Estado de Derecho en un sentido formal, la idea de seguridad jurídica presenta muchas vertientes y se concreta en una pluralidad de significados, expresada en mandatos de carácter formal con respecto a la actuación del Estado y de sus órganos, manteniendo la idea de una división de poderes, cuyo objetivo es la de preservar la libertad de las personas que habitan en el propio Estado.

Para Preciado, la seguridad es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos y, que, si éstos se

¹²⁰ Esquerra, Sergio (2010): *Inconstitucionalidad del Artículo 41 del Código Fiscal Federal*; México, Editorial RM Advisors, Pág. 110.

llegasen a producir, le serán asegurados por la sociedad, un procedimiento societario por el que puede resarcir sus daños.¹²¹

Por su parte, Magaloni comenta, que la seguridad jurídica es uno de los bienes más preciados que el Estado garantiza. En alguna medida, una de las principales justificaciones de la existencia del Estado ha sido precisamente que, mediante el monopolio de la fuerza pública, asegura la existencia de la sociedad y la paz interior. No sólo esto, sino que la observancia general de las normas jurídicas y mandatos de autoridad, permiten que los individuos se muevan dentro de un marco legal con igual libertad y autonomía y que realicen sus planes de vida. De ahí, la pretensión de obligatoriedad inexorable que caracteriza a un ordenamiento jurídico.¹²²

La seguridad jurídica brinda al gobernado un marco de hecho y de derecho, que le va a servir como base y punto de partida en la realización de actos con trascendencia jurídica, de modo que la seguridad jurídica representa la previsibilidad jurídica.

Cualquier individuo debe contar con la seguridad de que sus derechos, patrimonio y posesiones serán respetados en todo momento, y que para que se pueda dar una afectación sobre éstos por parte de cualquier autoridad, deberá observarse y apearse a lo dispuesto por diversos ordenamientos legales, cumpliendo de manera principal lo que se establece en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La caducidad en materia fiscal es la extinción de las facultades de determinación de contribuciones omitidas, así como sus accesorios, además de imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones, como consecuencia, es una sanción a la autoridad fiscal por el no ejercicio de sus facultades en un período determinado de tiempo, cuestión diversa al otorgamiento de seguridad jurídica que se otorga al

¹²¹ Preciado Hernández, Rafael (2015): *Lecciones de Filosofía del Derecho*; México, Editorial Jus, Pág. 233

¹²² Magaloni, Beatriz (2009): *Seguridad Legítima o Legitimidad*; México, Editorial ITAM, Pág. 27.

gobernado en un procedimiento administrativo o fiscal en el cual se lleva a cabo un acto de molestia y, que finalmente existe la posibilidad de que se concluya en un acto de privación en lugar de ser un acto de aseguramiento de pago. Más adelante se entrará más a profundidad en materia de la inconstitucionalidad que existe en el procedimiento administrativo de ejecución derivado de la falta de un plazo que represente el término del proceso, mientras tanto, es necesario abordar la materia de las contribuciones y las diferentes teorías de derecho a las que están sujetas.

CAPÍTULO 2

LAS CONTRIBUCIONES

En México, uno de los temas más relevantes a lo largo de los diferentes gobiernos es la recaudación tributaria de las contribuciones, a lo largo de la presente investigación se ha multicitado el artículo 31 fracción IV, Constitucional, que le da vida a la obligación que se tiene como ciudadanos mexicanos a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, como dispongan las diferentes legislaciones en materia tributaria.

La legislación más importante en materia tributaria es el Código Fiscal de la Federación, el cuál desglosa las modalidades que existen en México para llevar a cabo dicha contribución al gasto público, este desglose se encuentra en el artículo 2º, que también ya se analizó en el capítulo tercero de la presente investigación, la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, es de contenido claro, expreso y contundente, pues, impone como obligación contribuir con el gasto público de nuestro país, así como la observancia del derecho tributario para autoridades y ciudadanos. Con el respeto absoluto al imperativo constitucional, se fortalece el Estado de Derecho.

El tema del pago de contribuciones comienza con el trámite de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, es menester sacar cita vía internet, esto para cumplir con la incorporación a determinado régimen fiscal, por lo que se agudizan

dichas dificultades al identificar sus obligaciones tributarias, determinar y enterar de manera correcta sus impuestos, e incluso, continúan a veces aún extinguidas sus obligaciones.

Muchas veces, aun teniendo el RFC, cumplir con las disposiciones fiscales de manera oportuna contempla el manejo de una contabilidad más sofisticada a la que existía previo a la contabilidad electrónica, controlar sus ingresos con base a flujo de efectivo para calcular el Impuesto al Valor Agregado, y con base a devengado para el Impuesto Sobre la Renta, cumplir con requisitos adicionales para hacer efectivas las deducciones y presentar numerosas declaraciones provisionales, anuales e informativas.

Sin dejar de lado la estructura informática mínima para la emisión del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI), y en su caso, retener y enterar impuestos de terceros, en el caso mexicano, como parte de la reforma Hacendaria, se eliminó el Impuesto Empresarial a Tasa Única y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, para compensar, se realizaron cambios en el pago tributario de las empresas, que de nada sirve, puesto que son las grandes empresas las que se allegan de grandes firmas de derecho y contabilidad fiscal para poder eludir el pago de la carga fiscal.

De acuerdo con Gómez¹²³, y el Informe Tributario y de Gestión del SAT, al cierre del cuarto trimestre de 2014 el número de contribuyentes activos en México llegó a 46.3 millones; y de este total, 1.7 millones corresponde a personas morales (empresas), 15.6 millones a personas físicas y 28.9 millones a asalariados. Esto implica que, en el país, hay 44.5 millones de personas físicas y como asalariadas, que se supondría, pagan impuestos en función de su nivel de ingresos. Una medida comúnmente aceptada de la evolución del empleo formal en México es el número de trabajadores registrados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el cual ascendió en diciembre de 2014 a un total de 17.239 millones de personas, lo

¹²³ Gómez Fernández, J. M. (2016): *Economía y Valores Humanos*; Madrid, España, Editorial Encuentro, Pág. 115.

que implica que en el SAT tienen registrados 11.66 millones de asalariados más que el número de trabajadores que reporta el IMSS.

Si se considera que un asalariado es la persona que trabaja contratado por una empresa a cambio de un salario o sueldo, entonces, es de atender el hecho de que el SAT en 2014 tenga en sus bases de datos 11.66 millones de contribuyentes por encima de los registrados en el IMSS, si se supone que son asalariados dependen de un patrón.

Si consideramos la siguiente imagen:

Imagen No. 13.- Informalidad en México



Fuente: (Vértigo Político, 2014)

Tenemos entonces, que el IMSS presenta un severo problema de evasión, dado que solo el 59.7% de los asalariados se encuentran dados de alta, o bien, se puede concluir que las cifras del SAT se vieron infladas con contribuyentes que en realidad no se encuentran activos.

La recaudación tributaria que representa al comercio formal, en 2017, los ingresos presupuestarios totalizaron en 4 billones 947 mil 608 millones de pesos, esto fue inferior en un 3.8% respecto a 2016, estos ingresos del 2017 se dividieron como sigue:

- Ingresos Petroleros 827,150 millones de pesos. 16.7%
- No petroleros 4 billones 120 mil 458 millones de pesos. 83.3%

El ingreso tributario del Gobierno Federal alcanzó los 2 billones 855 mil 057 millones de pesos, un 1% menor que en 2016, estos ingresos se componen de lo siguiente:

- Impuesto Sobre la Renta: 1 billón 571 mil 378 mdp, el cual resultó mayor en 10.5% en relación con el programa y 4.2% respecto a lo observado en 2016.
- El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), registró decrementos reales por 15.8% respecto del 2016 con 367,834 millones de pesos.
- Para 2019 hay un crecimiento real de 2.3% que equivale a una captación adicional de 20 mil 280.4 millones de pesos y que se explica por una mayor recaudación en IEPS.
- El Impuesto al Valor Agregado (IVA) también presentó decremento de 2.9% respecto del 2016 con 816,048 millones de pesos.

En el caso del IEPS, la evolución se debe a la menor recaudación proveniente de gasolina y diésel debido a la implementación de los estímulos fiscales para suavizar el incremento en sus precios; de modo que, la recaudación más importante del ejercicio 2017 fue el Impuesto Sobre la Renta que grava los ingresos del contribuyente, como consecuencia, para la recaudación no solo es importante que el comercio sea formal, sino que tenga bien registrados a sus trabajadores.

La legalidad, proporcionalidad y equidad tributaria representan una salvaguarda para los contribuyentes y paralelamente un límite al legislador al establecer

contribuciones. El cumplimiento a las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad constituye la justicia tributaria.

A continuación, es menester generar un marco de conceptos sobre las contribuciones que amplíe el panorama actual, y en donde se aborden los principios de proporcionalidad y equidad.

2.1 MARCO CONCEPTUAL DE LAS CONTRIBUCIONES

La esencia de la contribución resulta ser la de una aportación económica impuesta por el Estado, más allá de las cualidades que posea, los sujetos del impuesto, las tasas e incluso su objetivo recaudatorio, son identificadas con el nombre genérico de contribuciones en razón del artículo 31 Constitucional, fracción IV, en el que se obliga a los mexicanos a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa a sus ingresos.

Sergio de la Garza, las define como prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines; México se encuentra entre los países con mayor extensión territorial en el mundo, el 14o país más grande del mundo, ésta extensión territorial produce que se tengan mayores necesidades sociales, la gran complejidad de la vida en sociedad provoca que las personas que habitan en la misma establezcan tipos de organización dentro de ella, con el fin y efecto de que la convivencia sea lo más armónica que se pueda, como consecuencia surgió el Estado representando una organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que es ejercido a lo largo y ancho de un determinado territorio.¹²⁴

Frente a las funciones que se le atribuyen al Estado y de las necesidades de la ciudadanía que le deben ser encomendadas, existe una diversidad de posturas

¹²⁴ De la Garza, Sergio Francisco (2005): *Derecho Financiero Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 15ª Edición, Pág. 9.

doctrinales, pues, el mismo De la Garza explica, que una de estas posturas, el llamado liberalismo individualista, ha sostenido que el Estado debe satisfacer únicamente las necesidades más urgentes y en ningún caso debe ocuparse de las necesidades individuales.¹²⁵

Por otro lado, una postura totalmente diferente es la del socialismo estatista en donde se afirma que el Estado se debe enfocar en satisfacer el mayor número posible de las necesidades que presenta la población. Al final del día, entre estas dos teorías o corrientes existe un mundo de opiniones diversas.

Más allá de definir cuál es la ideología que se adopte y de cuáles serán las atribuciones encomendadas al Estado, éste tiene la inalienable obligación de cumplir con la satisfacción de las necesidades que la población demanda, profundizando en el tema de las necesidades, la doctrina de Flores Zavala¹²⁶ manifiesta dos tipos de necesidades presentadas en una sociedad:

1. Necesidades Individuales: Son las que afectan al individuo independientemente de sus relaciones con la sociedad y con el Estado, pues, aunque no perteneciera a ellos, el ser humano experimentaría este tipo de necesidades.
2. Necesidades Colectivas: Son las que surgen o se agravan como consecuencia de la convivencia con otros hombres.

Hay quienes incluyen las necesidades públicas que representan aquellas individuales o colectivas, que, por su gran importancia son encomendadas al Estado y reciben este carácter de públicas como consecuencia de que el Estado las satisface a través de los diferentes organismos públicos.

¹²⁵ Ídem. Pág. 15

¹²⁶ Flores Zavala, Ernesto (2014): *Finanzas Públicas Mexicanas*; México, Editorial Porrúa, 45ta Edición Pág. 13.

Para lograr el objetivo de garantizar el orden, bien común, justicia, libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes, requieren de generar ingresos para el Estado; Gabino Fraga comenta, que esto implica la necesidad de instrumentar, impulsar y coordinar todo un aparato burocrático que desempeñe esa pluralidad de tareas y funciones, el cual necesita realizar gastos imprescindibles para lo cual es necesario allegarse de medios indispensables.¹²⁷

Jiménez González señala, que el gasto público estará constituido por cualquier erogación que realice el Estado y otro ente público y que sea destinado a la consecución de los objetivos y metas propuestos. Son los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando, por tanto, excluidos los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.¹²⁸

Sobre esto, es importante volver a anotar el primer párrafo del artículo primero del Código Fiscal de la Federación que establece:

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

Incluso, en este primer párrafo se atiende a la capacidad económica del contribuyente y otorga un trato equitativo, además de que se incluye esta última oración en donde se habla de que solo mediante ley podrá ser destinada una contribución a un gasto público. La obligación del ciudadano, desde el punto de vista de la capacidad contributiva, es el de aportar una cantidad proporcional y equitativa a sus ingresos y posibilidades, para la existencia de los servicios públicos, que en un momento determinado requiere para existir y desarrollarse.

¹²⁷ Gabino Fraga, Mouret (2005): *Derecho Administrativo*; México, Editorial Porrúa, 39na Edición, Pág. 125.

¹²⁸ Jiménez González, Antonio (2016): *Lecciones de Derecho Tributario*; México, Editorial Thomson, 12da Edición Pág. 3

Esquivel considera, que, en México, el gobierno está organizado en forma vertical y horizontal, estableciendo para el primer caso su estructura en Federación, Entidades Federativas y Municipios, asignando obligaciones específicas a cada orden de gobierno.¹²⁹

Para el caso de la Federación y las Entidades Federativas, en forma horizontal, se dividen en tres poderes:

- El Legislativo.
- El Ejecutivo y
- El Judicial.

Integrados cada uno por dependencias, y en su caso, se auxilian de organismos descentralizados y organismos autónomos para el cumplimiento de sus obligaciones y atribuciones, para el caso de los Municipios, éstos se integran por dependencias generales y organismos descentralizados, los cuales tienen asignadas tareas específicas a cumplir.

La tarea de crear el vínculo entre el gasto público a los diferentes programas, planes y metas que cada dependencia pretende alcanzar, pertenece al Ejecutivo Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el artículo 4 de la Ley del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria hace la definición de lo que comprende el gasto público, el cual establece a la letra:

***“Artículo 4.-** El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:*

I. El Poder Legislativo;

¹²⁹ Esquivel Martínez, Marco Antonio (2015): *Contabilidad y los Entes Gubernamentales*; México, Editorial Porrúa, 10 Edición, Pág. 27.

- II. El Poder Judicial;*
- III. Los entes autónomos;*
- IV. Los tribunales administrativos;*
- V. La Procuraduría General de la República;*
- VI. La Presidencia de la República;*
- VII. Las dependencias, y*
- VIII. Las entidades.*

Los ejecutores de gasto antes mencionados están obligados a rendir cuentas por la administración de los recursos públicos en los términos de la presente Ley y demás disposiciones aplicables.

Las disposiciones presupuestarias y administrativas fortalecerán la operación y la toma de decisiones de los ejecutores, procurando que exista un adecuado equilibrio entre el control, el costo de la fiscalización, el costo de la implantación y la obtención de resultados en los programas y proyectos.

La Presidencia de la República se sujetará a las mismas disposiciones que rigen a las dependencias. Asimismo, la Procuraduría General de la República y los tribunales administrativos se sujetarán a las disposiciones aplicables a las dependencias, así como a lo dispuesto en sus leyes específicas dentro del margen de autonomía previsto en el artículo 5 de esta Ley.

Los ejecutores de gasto contarán con una unidad de administración, encargada de planear, programar, presupuestar, en su caso establecer medidas para la administración interna, controlar y evaluar sus actividades respecto al gasto público.”

El gasto público comprende erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública, inversión física, inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los citados ejecutores de gasto.

De modo que, los fines de la política económica y social del país no deben ser otros más que los de buscar el bienestar de la ciudadanía a través de gobiernos que velen por el orden, la seguridad jurídica, el bien común y la justicia, mientras que la política fiscal del Estado tendrá como objetivo primordial el determinar contribuciones

eficaces que existan en un régimen tributario, así como establecer cómo y en que hay que realizar los gastos de recursos obtenidos a través de la recaudación dentro del marco de la legalidad.

Manjarrez alega, que el Estado tiene la obligación ineludible de proyectar en qué gastará los recursos obtenidos, es por eso que, en la Ley de Planeación, se establece que la planeación debe llevarse a cabo como un medio para el eficaz desempeño de la responsabilidad del Estado en relación al desarrollo integral del país, persiguiendo en todo momento, los fines y objetivos sociales, culturales y económicos en la Carta Magna.¹³⁰

Esta planeación se basa en los siguientes principios:

- 1.- Equilibrio de los factores de producción, protegiendo y promoviendo el empleo, dentro del marco de estabilidad económica y social.
- 2.- Respeto irrestricto de las garantías individuales, de la libertad, y de los derechos sociales políticos.
- 3.- Fortalecimiento de la soberanía, independencia, autodeterminación.
- 4.- Preservación y perfeccionamiento del régimen democrático, republicano, representativo y federal, el cual busca el mejoramiento económico, cultural y social del pueblo.
- 5.- La igualdad de derechos.

Partiendo de estas premisas, se debe entender que los servicios que se reciban son derivados de la contraprestación, que día a día se realiza a través del consumo de bienes y servicios, de la venta y producción de productos como forma de sustento, así como el pago de impuestos por el simple hecho de generar riqueza propia.

De la constitucionalidad de las contribuciones es que nace el crédito fiscal, que, cabe recordar, son aquellos a los que tiene el derecho a percibir el Estado o sus

¹³⁰ Manjarrez Romero, Jorge Rodrigo (2018): *El Gasto Público y la Finalidad de las Contribuciones*; México, Editorial Bandala Díaz, Pág. 15

organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamiento o accesorios, en donde el Estado tiene la facultad de exigir de sus servidores públicos o de particulares, teniendo en cuenta que la exigibilidad es aquella deuda cuyo pago no puede ser rehusado conforme a derecho. Sobre este concepto se profundizará en el siguiente capítulo, mientras tanto, es necesario que se analicen las siguientes teorías:

2.1.1 TEORÍA DE KELSEN

Hans Kelsen, fue un filósofo del Derecho, Austro Húngaro; hay quienes lo consideran como el padre del Derecho Positivo, y a la autonomía de la ciencia del derecho. En su obra habla de la Teoría Pura del Derecho, presentándose abiertamente como un positivista, ya que, saca conclusiones del orden jurídico especial, esta Teoría General del Derecho se preocupa de las normas jurídicas particulares, como teoría quiere conocer única y exclusivamente su objeto, procura responder a las preguntas sobre qué es y cómo es el derecho, pero la cuestión de cómo debe ser o como deben elaborarse, es ciencia del derecho y no política del derecho. Pretendiendo garantizar un conocimiento dirigido solamente hacia el derecho y porque pretende la eliminación de este conocimiento todo lo que no pertenece al objeto exactamente señalado como derecho.

El propio Kelsen¹³¹ en su obra de la Teoría Pura del Derecho comenta, que en la exposición de la Teoría general del Estado lo que interesa es más bien establecer, mediante al análisis de los problemas corrientemente tratados en ésta disciplina, aquel concepto de Estado en torno al cual giran todos o algunos, los más importantes, de aquellos problemas, es decir, el concepto de Estado que presuponen la doctrina del poder, del territorio, del pueblo, de la Constitución, de la forma, de los órganos, de las uniones entre Estados, etcétera.

¹³¹ H. Kelsen (1975): *Teoría general del Estado* trad. Luis Legaz Lacambra; México, Editora Nacional Pág. 6.

La teoría jurídica tradicional sostiene, que el contenido de la voluntad estatal no son los actos propios del Estado, sino la conducta de los súbditos. Exponiendo esta doctrina, Kelsen¹³² establece, que el Estado quiere en la norma jurídica, no su propio comportamiento, sino un comportamiento de los otros sujetos de Derecho, y, concretamente, un comportamiento a tono con el orden jurídico, es decir, una serie de actos u omisiones ajustados a Derecho. Lo que el Estado quiere, tal como lo entiende el criterio general, es que sus súbditos no roben, no estafen, no asesinen, restituyan las cantidades recibidas en préstamo, paguen el precio convenido en concepto de compra, hagan efectivos los impuestos, cumplan el servicio militar, etcétera.

En primer lugar, esta teoría surge como una contra propuesta al derecho natural, la filosofía es una sucesión de contraposiciones del pensamiento anterior al pensamiento nuevo, un pensador contradice a lo que dice alguien anteriormente, de esta manera se va construyendo el conocimiento en el ser humano, las normas tienen dos características importantes, la validez y la eficacia, mediante la primera, se designa la existencia específica de una norma, mientras que la segunda, asegura la aplicación verdadera y obediencia de la misma en los hechos.

Según Kelsen, necesita un mínimo de efectividad como condición de su validez, pues, cuando una norma permanece sin eficacia durante mucho tiempo deja de ser válida para este autor, de modo que, es necesario que el tiempo y espacio en que se producen los acontecimientos estén determinados en el contenido de la norma jurídica, pues, ésta siempre vale para un determinado tiempo y espacio.

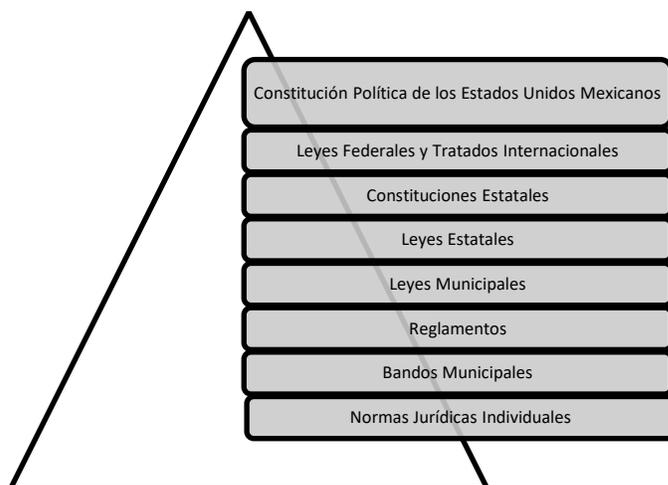
De ahí que se habla de la validez espacial y temporal de una norma, las normas siempre regulan una determinada conducta del hombre y lo hacen de dos maneras, 1. Mediante una regulación positiva cuando se exige a un hombre en acción u omisión de determinada conducta; y, 2. A través de una regulación negativa, cuando esa conducta no está prohibida por el orden, pero tampoco está permitido por este.

¹³² ídem. Pág. 164.

De modo que, se establece un juicio de valor, pues, cuando la conducta fáctica, hecho real existente en el tiempo y en el espacio, es tal como debe ser conforme a una norma objetivamente válida, se hace referencia al valor objetivo.

Si el derecho regula la conducta humana para lograr la paz social, tiene que ser esa regulación estatal normativa, tiene que ser de derecho positivo, porque no se puede confiar la paz social en elucubraciones de orden religioso o moral, el sustrato del derecho positivo tiene una fortaleza moral, esto a manera de aspiración, pero un orden normativo constituye un sistema social debido a que está en relación con otros hombres, pues con sus normas regula el comportamiento humano, y además, porque la función de todo sistema social es obtener un determinado comportamiento del hombre sujeto a ese orden, es por eso que la moral y el derecho son considerados sistemas sociales, pero Kelsen hace una división del sistema social.

Imagen No. 14.- Jerarquía de Normas



Fuente: Elaboración Propia.

Cárdenas Sierra comenta, que la Teoría Pura del Derecho también categoriza en un grado superlativo el orden jerárquico de las normas, ya que Kelsen sostenía en fundamento que las normas no están unidas unas a un lado de otras como en un círculo, para este pensador las normas tienen una preeminencia un valor unas con

respecto de otras, por eso es que la jerarquía de las normas es fundamental en el pensamiento de Kelsen.¹³³

Kelsen es un positivista que afirma el derecho como un sistema normativo de comportamiento humano, para lograr la paz social, es el que categoriza la superioridad de unas normas con respecto a las otras, y por eso, Kelsen da preeminencia, da jerarquía, supremacía en el orden jurídico a la Constitución, siendo una norma suprema del Estado.

Irradiando toda su fortaleza de todos sus principios y normativos a todo el sistema jurídico porque éste debe guardar relación y conformidad con la Carta Magna, estableciendo la superioridad de la Constitución, y carecen de eficacia jurídica aquellas normas que violenten o que estén en contra de la norma Constitucional, ese es el mandato de la Carta Magna Mexicana.

2.1.2 TEORÍA DE LUHMANN

Niklas Luhmann fue un sociólogo alemán, su trayectoria es insólita en el mundo académico alemán, pues, tras la Segunda Guerra Mundial estudió Derecho en la Universidad de Friburgo, antes de que se convirtiera en un funcionario del Ministerio de Educación y Cultura del Land de Baja- Sajonia. Pasados diez años en la administración se toma un año sabático con el objetivo de estudiar en la Universidad de Harvard. Allí se encuentra con Talcott Parsons y descubre el funcionalismo, el cual le ofrece sus primeras categorías analíticas.

Hernández Arteaga¹³⁴, al contribuir con la reseña de la vida académica de Luhmann comenta, que Niklas Luhmann es considerado uno de los pensadores más productivos y profundos del siglo XX. Su teoría es de gran sofisticación y sin duda,

¹³³ Cardenas Sierra, Carlos Alberto, 2015; *Tomas de Aquino Hans Kelsen, teoría de la norma jurídica y regla de derecho*, México, edit Redalio, Pag. 5.

¹³⁴ Hernández Arteaga, Laura (2011): *La teoría de sistemas sociales de Niklas Luhmann en México. Una aproximación*, México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 102.

uno de los grandes referentes de las ciencias sociales de principios de siglo. Graduado en Derecho y solo incursionó en la academia en 1968, una vez que regresó de una estancia en Harvard en donde estuvo con Talcott Parsons, e ingresó al departamento de sociología en la, entonces, recién fundada Universidad de Bielefeld, manteniéndose ahí hasta su jubilación en 1992.

La construcción teórica de Luhmann participa del espíritu de las ciencias contemporáneas mediante la adhesión de teorías e hipótesis provenientes de disciplinas y campos de estudio tan elementales como la biología, cibernética, derechos y teoría de sistemas.

Los trabajos iniciales que presentó se centraron en la ciencia administrativa y el derecho, en los setentas comienza la exploración de esferas sociales como la política, la ciencia, la economía e incluso, la religión, esto fue previo a la estructura teórica y epistemológica de su reflexión en sistemas sociales de 1984 y, nuevamente en “Die Gesellschaft der Gesellschaft”; posteriormente comienza a teorizar de manera metódica como es que la sociedad se presenta como un sistema, que es constituido únicamente por la comunicación. Reproducida tal y como los sistemas vivos reproducen la vida y los sistemas psíquicos reproducen la conciencia. Todo lo que no pertenece al contexto de la comunicación, será parte de su entorno.

Sobre este jurista sociólogo, Arteaga¹³⁵ comenta, que Luhmann rompe con el presupuesto de que hay un acto o una acción detrás de la comunicación social. Va más allá, al no considerar cualquier proyecto teórico como una identidad (el sistema) sino como una diferencia (entre el sistema y su entorno). El sistema no existe en sí mismo, sino que sólo existe y se mantiene gracias a su distinción con el entorno. Pero, el valor de la diferencia es relativo al sistema considerado.

¹³⁵ Urteaga, Eguzki (2009): *La teoría de Sistemas de Niklas Luhmann*, México, Editorial Universidad del País Vasco Pág. 303.

Luhmann es originalmente un jurista, quien, posteriormente, se convierte en sociólogo que desarrolla desde la sociología una teoría de la sociedad de una extrema ambición teórica, son varios elementos de la formación de Luhmann que conviene tener en cuenta para comprender el alcance de su obra, su formación jurídica pesa sobre conjunto de su obra y sus estudios sobre la teoría del Derecho han sido ampliamente reconocidos en los ámbitos jurídicos.

Así mismo, es necesario destacar sus análisis de la burocracia y de la teoría de la administración que inciden en el análisis de uno de los fenómenos más importantes de la sociedad contemporánea, como ya se ha denotado, una estancia en la Universidad de Harvard durante su año sabático entre 1960 y 1961 le permitió trabajar con Talcott Parsons, éste contacto es especialmente importante para el jurista, pues, representa uno de los últimos intentos de laborar una teoría general de la sociedad basada en la propuesta funcionalista, Luhmann asume ambos intentos, aun cuando lo hace de manera crítico.

Arriaga Álvarez¹³⁶ señala, que la teoría de los sistemas sociales de Luhmann comprende los diferentes tipos de sistemas, así como las condiciones distintivas que les permiten surgir, a partir de la complejidad que han de reducir. La teoría no ofrece ni utopías ni modelos de sociedades ideales. La teoría Luhmanniana presenta, en cambio, un poderoso instrumental analítico que permite comprender el funcionamiento de la sociedad, los subsistemas y las organizaciones.

Los mecanismos de reducción de la complejidad, los códigos propios de los diferentes subsistemas, los esquemas binarios de selección y regulación de las relaciones al interior de cada subsistema y los intercambios entre ellos son escudriñados rigurosamente, de tal manera que el aparato conceptual se perfila como una visión muy adecuada a las características de la sociedad moderna y a los procesos que se suceden en sus diferentes niveles.

¹³⁶ Arriaga Álvarez, Emilio Gerardo (2003): *La Teoría de Niklas Luhmann*, México, Editorial Universidad Autónoma del Estado de México Pág. 279.

Como consecuencia, una de las ideas centrales de este jurista es el Funcionalismo, que según Montoro Ballesteros¹³⁷, es una corriente metodológica que se desarrolla básicamente en la segunda mitad del siglo XX, y que se extiende por los ámbitos de la antropología, sociología, psicología, política, alcanzando incluso al Derecho.

La relación que existe entonces con la explicación de las estructuras sociales es que el método funcionalista propone la comprensión y explicación de la primera, a partir de la observación, análisis y estudio de las funciones que realizan las estructuras sociales dentro de la sociedad o en parte de ella, más allá de dar partida desde su origen histórico o peculiaridades especiales.

Esto interviene en el presente trabajo, al momento en que la teoría del sistema jurídico de Luhmann rechaza expresamente todo intento de considerar a la coacción o a la característica de coaccionabilidad como criterio del concepto del Derecho. Sobre esto, Luhmann se niega a definir al derecho a través del medio de la violencia física o más exactamente a través de la aplicabilidad legítima (reconocida socialmente) de la violencia física en caso de violaciones de la norma. Además de negarse también a definir el concepto de norma a través de la disposición a imponer sanciones en casos de desilusión.¹³⁸

Como consecuencia, para Luhmann, el derecho no es primariamente un orden coactivo, sino un medio que facilite expectativas, que con la ayuda de las reglas del Derecho es establecido de manera institucional con carácter de permanencia y funciona como una estructura de sistemas sociales más o menos generalizada.

Luhmann establece, que se puede definir al Derecho como estructura de un sistema social basado en una congruente generalización de las expectativas normativas de comportamiento; esta definición demuestra cómo es que las teorías de este jurista

¹³⁷ Montoro Ballesteros, Alberto (2007): *El Funcionalismo en el Derecho: Notas sobre N. Luhmann y G. Jakobs*; México, Editorial Nueva Época, Pág. 365.

¹³⁸ Luhmann, Niklas (1972): *Rechtssoziologie*; Reinbek, Pág. 219.

responden a un pensamiento tradicionalista de la teoría y la sociología del Derecho Alemana. (Luhmann, 1972, pág. 105). En la teoría sistémica del Derecho, el sociólogo hace una distinción de tres nociones o categorías fundamentales, como son, el sistema jurídico, los derechos fundamentales y la justicia.

1.- Sistema Jurídico: Para Montoro Ballesteros¹³⁹, en éste sistema se concibe al derecho como un subsistema específico del complejo sistema social, definido básicamente por la nota de positividad, y que se diferencia funcionalmente de otros subsistemas sociales como lo son el económico, el moral y el político (entre otros), por su específico entramado de comunicación consistente en su propio sistema binario, distinción entre lo jurídico y lo antijurídico, capaz de establecer y fijar determinadas expectativas normativas de conducta.

De estas expectativas de conducta, Martínez García¹⁴⁰ comenta, que deben ser generalizadas las siguientes dimensiones:

- a) Dimensión temporal: Conservación de las expectativas con independencia de que se realicen o no.
- b) Dimensión social: Institucionalización de las expectativas mediante el consenso.
- c) Dimensión material: Identificación de los contenidos o materias sobre las que versan las expectativas.

2.- Derechos Fundamentales.- Luhmann¹⁴¹, encuentra que estos derechos consisten en piezas o instituciones técnicas del sistema social constituidas por un conjunto de expectativas de comportamiento sostenidas por el consenso, y que operan en el sistema social como filtros y límites técnico jurídicos frente a la

¹³⁹ Montoro Ballesteros, Alberto (2007): *El Funcionalismo en el Derecho: Notas sobre N. Luhmann y G. Jakobs*; México, Editorial Nueva Época, Pág. 369.

¹⁴⁰ Martínez García, J. (2017): *Justicia e Igualdad en Luhmann: Anuario de Filosofía del Derecho*; México, Editorial Nueva Época, Pág. 57.

¹⁴¹ Luhmann, H. (1974): *rundrechte als Institutions: Ein Geitraa zur Politischen Soziologie*; Berlín, Editorial Duncker and Humblot Pág. 12.

tendencia expansiva del Estado o sistema Político, garantizando la diferenciación y la operatividad del sistema jurídico.

Como consecuencia de lo anterior, este autor no considera a los derechos fundamentales como aquellos derechos humanos del individuo que se basan en la dignidad humana, además de otros valores de las personas que el Derecho debe reconocer y proteger.

3.- La idea de Justicia.- Considerada como la adecuada complejidad del sistema jurídico, como sistema de acción y de experiencia orientada por el Derecho, constituyendo así un criterio de regulación, que es de la parte interna del sistema y se refiere a la operatividad del mismo, no debiendo colapsarse ni bloquearse, permitiendo así la adopción de decisiones fluidas y coherentes.

Luhmann, no pone en duda que un orden social diferenciado en sistemas autónomos como son la política, el derecho, la ciencia o la economía, implique desconocer o desatender el problema de representar la unidad de la sociedad ante la incapacidad de un sistema de integrar la totalidad social, pues, cada sistema sólo opera con su respectiva lógica parcial, de manera que, cuando la sociología iniciaba un viaje hacia sus fundamentos normativos, él emprendió el camino completamente inverso: hacia una radical des-normativización del quehacer sociológico.

2.1.3 TEORÍA DE HART

Continuando con esta orden de ideas teóricas filosóficas jurídicas, esta Herbert Lionel Adolphus Hart, que es uno de los representantes más insignes del positivismo jurídico suave, que en estos tiempos ya es considerado más como incluyente. Con el objeto de poder entender la importancia y el alcance de la teoría del derecho de este autor, es conveniente que se haga un breve análisis del contexto intelectual en la que surge, así como los objetivos que sigue.

Es menester comenzar destacando, que la ocupación del Jurista Hart previo a ser nombrado profesor de filosofía de derecho en la Universidad de Oxford, a principios de la segunda mitad del siglo pasado, fue siempre la de filósofo, considerándolo como uno de los exponentes de la corriente de filosofía analítica o también llamada filosofía del lenguaje que surge en esa universidad al término de la Segunda Guerra Mundial.

Sobre este período académico laboral de Hart, el autor Tamayo Valenzuela¹⁴² comenta, que Oxford sostenía estar llevando a cabo una revolución en la filosofía al rescatarla de una serie de malentendidos sobre el lenguaje, alegando que para formular ideas claras se requería esclarecer el discurso en el que éstas ocurren, y no construir intrincados sistemas filosóficos.

En otro sentido, las palabras no necesariamente representan cosas, de manera que, previo a hacer una indagación sobre la supuesta cosa a la que esas se refieren, debe indagarse sobre la manera y las condiciones en las que las palabras son utilizadas en el lenguaje ordinario. Como consecuencia, una tarea central para la filosofía es llevar a cabo un conocimiento interpretativo del lenguaje cotidiano en contextos sociales habituales. Al final, el nuevo método de analizar los problemas de Derecho, alcanza su culminación cuando aparece su teoría del derecho, donde formula la teoría del derecho, entendido como un sistema de reglas sociales partiendo del análisis crítico de la teoría imperativa del derecho de John Austin, hasta entonces dominante en lo que es la filosofía del derecho en Inglaterra.

Como resultado habla más que nada de un problema de lingüística, definiendo al método apropiado para realizar el trabajo filosófico al análisis del lenguaje, y es por esto que el enfoque sobre el lenguaje es fundamental en materia de contenido y método de la filosofía general.

¹⁴² Tamayo Valenzuela, José Alberto (2010): *La Teoría del Derecho de H.L.A. Hart*; México, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Pág. 219.

Continuando con el breviarío del profesor Hart, Pannam¹⁴³ comenta, que, tras ser aceptado en el Colegio de Abogados, ejerció la profesión ante la *Court of Chancery* hasta el estallido de la guerra tras nueve años. Pasó esta etapa trabajando para el ministerio de Defensa, regresando a Oxford posteriormente como catedrático, donde protagonizó avances relevantes para la filosofía británica contemporánea, se reactivó una disciplina que casi se había convertido en una actividad subversiva y se le dotó de nuevas tareas que cumplir, el positivismo jurídico.

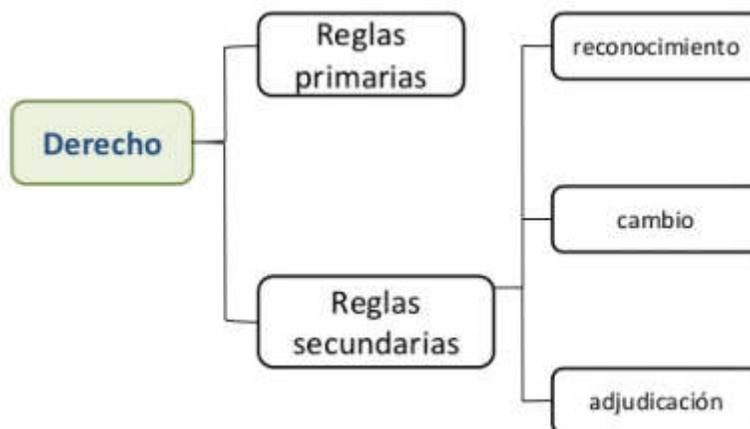
Derivado de ello, al finalizar la guerra, Hart no regresaría al litigio, sino a la docencia, comenzando con un nombramiento de profesor en filosofía del derecho en la Universidad de Oxford, delineando los perfiles fundamentales que desarrolla el concepto del derecho, el deber de los juristas que consiste prácticamente en el análisis del uso del lenguaje en tareas jurídicas prácticas en vez de construir grandes teorías basadas en definiciones alejadas de este paradigma.

De manera que, el lenguaje resulta ser para Hart una pieza fundamental y de un estudio complejo, siendo el derecho un fenómeno de naturaleza lingüística y los juristas deben cuestionarse sobre la estructura lingüística de su actividad. Analizando los conceptos del derecho y del sistema jurídico, creando una discusión de la forma en cómo las reglas de conducta del ser humano son empleadas como pautas sociales de comportamiento.

Dirige el estudio a la relación entre el derecho, la coerción y la moral, de modo que volvemos a encontrar la figura de la coerción que Luhmann también analizó dentro de su teoría de los sistemas sociales, de manera que, las normas jurídicas terminan siendo órdenes respaldadas por amenazas. Y es entonces cuando un filósofo del Derecho como Hart se cuestiona la diferencia entre la orden de un recaudador de impuestos y la orden de un asaltante en la calle. Si se observa la siguiente gráfica:

¹⁴³ Pannam, Clifford (2008): *El profesor Hart y la Filosofía analítica del Derecho*; México, Editorial Revista sobre enseñanza del Derecho Pág. 68.

Imagen No. 15.- Reglas primarias y secundarias



Fuente: H.L.A. Hart: "El concepto de Derecho".

Se interpreta entonces, que Hart se enfoca a que solo un sistema jurídico primitivo estaría integrado solo por mandatos constituido por reglas primarias, toda vez que un sistema también contiene normas que otorgan facultades o confieren poderes, como lo son las reglas secundarias.

Como consecuencia, el hecho de clasificar todas las leyes como órdenes coercitivas o como mandatos morales, implica la simplificación en materia de relación entre el derecho, la coerción y la moral, Fuertes-Planas¹⁴⁴ comenta, que la obra más importante de Herbert Lionel Adolphus Hart ha sido la de "El concepto del Derecho", que fue publicada en 1961, esta obra ofrece una versión del positivismo jurídico parecida a la de Kelsen, aunque sin influjos Kantianos y con la influencia de la filosofía analítica del lenguaje ordinario, que era la dominante en aquel momento en Oxford.

¹⁴⁴ Fuertes-Planas Aleix, Cristina (2007): *Validez, Obligatoriedad y Eficacia del Derecho*, México, Editorial Anuario de Derechos Humanos, Pág. 132.

Es positivista porque define el Derecho, no con relación a la justicia o a determinados valores sino como dato positivo, concretamente, como sistema de normas realmente existentes, independientemente de cualquier contenido ético. Como consecuencia, para él, la Moral es una cosa y el Derecho otra y no existe una conexión necesaria entre ellos.

Hart trata al comando imperativo, que podrá presentar varias formas, la eventual obediencia o desobediencia traerá consecuencias más o menos graves para el sujeto a quien el mismo es dirigido a una sanción, aviso o amenaza, el autor compara los comandos imperativos con las órdenes militares, ya que puede demostrar el ejercicio de determinada autoridad, o puede venir acompañado de consecuencias indeseables.

Según Paramo Argüelles¹⁴⁵, Hart nos recuerda continuamente que las reglas difieren de las órdenes respaldadas por amenazas, y que el Derecho puede ser mejor explicado en los primeros términos que en los segundos. Si bien es cierto que entre el soberano y los súbditos sólo existen mandatos y hábito de obediencia, no es tan claro que las mismas relaciones existan entre los propios miembros del grupo dirigente, y esto se puede comprender sin recurrir a la idea de regla.

El modelo coercitivo del Derecho basado en la idea de mandato o de orden respaldada por amenazas es compatible con actitudes no coercitivas mantenidas por individuos o grupos de personas. Hart, también estudia el punto de vista interno y el punto de vista externo, en donde precisa que se debe comprender la existencia de una diferencia entre el punto de vista de un tercero al de la primera persona, entendiéndose esto que solo puede ser comprendida de manera plena las instituciones adoptando el punto de vista del individuo que participa y que se encuentra comprometido con ellas o conociendo el significado que tienen para quien está comprometido con ellas.

¹⁴⁵ De Paramo Argüelles, Juan Ramón (2013): *La regla del reconocimiento en la teoría jurídica de H. L. A. Hart*; Madrid, España Editorial Anuario de Filosofía del Derecho Pág. 560.

Atienza¹⁴⁶ comenta, que Hart establece la distinción entre dos niveles de discurso, el primero corresponde con el lenguaje de las normas, mientras que el segundo es el lenguaje sobre las normas en el que, a su vez, cabe efectuar una importante distinción entre:

- a) Enunciados emitidos desde un punto de vista interno, formulados por alguien que forma parte del grupo y acepta las normas y las usa como guía, criterio o pauta de su propia conducta y de la del grupo como un todo. Quien adopta este punto de vista encuentra en las reglas la razón, la justificación no sólo de su conducta conforme a ellas, sino también de las críticas (y autocríticas) y de las exigencias de conformidad frente a quienes las incumplen. Se formularía del siguiente modo: “Debes hacer tal cosa o no debes hacer tal otra”.
- b) Enunciados emitidos desde un punto de vista externo.- Formulados por un observador desde fuera del propio ordenamiento y que da lugar a afirmaciones externas. Observador que simplemente registra las regularidades de conducta observables en que consiste parcialmente la conformidad con las reglas, así como las restantes regularidades que adoptan la forma de reprobaciones, reacciones contrarias, castigos, etc.

Hart concluye, que el derecho es un fenómeno muy complejo, no obstante, lo que encontró ausente en los teóricos jurídicos clásicos es justamente el reconocimiento de esta complejidad, pues, cree que es mucho más que la orden de un soberano, la predicción de la acción de un funcionario e incluso la norma primaria que estipula una sanción.

¹⁴⁶ Atienza, Mariel (2002): *Introducción al Derecho*; México, Editorial Barcanova, Pág. 118.

2.1.4 TEORÍA DE DWORKIN

Otro filósofo del Derecho es Ronald Dworkin, quien ha situado en el centro de la reflexión jurídica al tema de la interpretación jurídica tratando de construir una teoría interpretativa del Derecho, el perfil biográfico de Ronald Myles Dworkin comienza el 11 de Diciembre de 1931 en Worcester, Massachussetts en los Estados Unidos de Norteamérica, éste filósofo jurista estudió becado, en primera instancia el grado de Bachiller en Artes en filosofía en el Harvard College de la universidad de Harvard, después, como becario de Rhodes, el grado de Bachiller en Artes, en Filosofía y Teoría del Derecho en el Magdalen College de Oxford University, y finalmente, el grado de Licenciado en Derecho en la Universidad de Leyes de Harvard.

De este breviarío biográfico, Flores¹⁴⁷ aporta, que, en 1962, Dworkin se convertiría en profesor de Derecho en la Universidad de Yale y seis años más tarde accedería a la prestigiada cátedra Wesley N. Hohfeld de Filosofía del Derecho. En 1969, tras la intercesión proactiva del mismo H.L.A. Hart, en búsqueda de un sucesor, accedería a la cátedra de Filosofía del Derecho en la Universidad de Oxford, de donde se retiraría en 1998. Debido a sus aportaciones y contribuciones a la filosofía, no solamente en materia jurídica o de derecho sino además moral y política, recibiría varias distinciones entre las que se encuentran:

1. El Premio Internacional de Investigación en Derecho “Dr. Héctor Fix-Zamudio”, que otorga el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.
2. El Premio Holberg International Memorial Prize, que se concede por la Universidad Bergen en Noruega.
3. El Premio Balza, otorgado por la Fondazioni Internazionali Premio Balzan en Italia.

¹⁴⁷ Flores, Imer B. (2016): *Ronald Dworkin, Vida y Obra*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 2.

Como ya lo estableció el autor citado, el concepto de Derecho en H.L.A. Hart constituyó el punto de partida para el modelo de Dworkin. Debido a que éste eligió la teoría de Hart como el modelo para su crítica al positivismo jurídico. Derivado de esta idea, el multipremiado filósofo norteamericano considera al Derecho como una práctica social que se compone, tanto de un conjunto de reglas como de una serie de valores que dichas reglas pretenden desarrollar. En aquellas sociedades en las que se haya desarrollado la actitud interpretativa frente a la práctica del Derecho, Lifante Vidal¹⁴⁸ comenta que, según Dworkin, el fenómeno jurídico puede ser analizado a través de tres etapas interpretativas:

- a) La primera etapa, la pre interpretativa que se trata de identificar el objeto interpretado y calificarlo como perteneciente a un determinado género. En materia de Derecho, el objeto que debe identificarse viene constituido por distintos materiales jurídicos que conforman la práctica jurídica.
- b) La segunda etapa de Dworkin, es la denominada como interpretativa, y en ella se trata de averiguar el sentido de la práctica social. En materia de Derecho, éste sentido viene configurado fundamentalmente por principios que son los que permiten ver a la práctica como una unidad que sirve a ciertos valores y propósitos.
- c) La tercera y última etapa, es la que denomina como post interpretativa, donde se trata de elegir una de entre las distintas teorías desarrolladas en la etapa anterior y que pugnan por ofrecer la mejor interpretación de los materiales jurídicos.

Como resultado, Dworkin presenta una visión holística o integradora respecto al fenómeno jurídico, visto, no desde la perspectiva del legislador sino como el Derecho aplicable a un caso concreto como la búsqueda de la decisión justificada

¹⁴⁸ Lifante Vidal, Isabel (2004): *Teoría de Ronald Dworkin: La reconstrucción del Derecho a partir de los casos*; México, Editorial Estudios, Pág. 43.

para ese caso. De modo que, los jueces deberán hacer el descubrimiento de los derechos de las partes mediante un entendimiento no solamente de las reglas relevantes, sino de los principios morales que se encuentran implicados en la historia institucional del Derecho en cuestión.

Siendo que, el positivismo jurídico está siendo parte de todas estas teorías juristas es importante anexar una pequeña idea de lo que por este concepto debe entenderse, para esto, Campbell¹⁴⁹ comenta, que la teoría del positivismo jurídico es usualmente considerada como analítica, descriptiva y explicativa. El sentido del positivismo jurídico, desde este punto de vista, es proporcionar una precisa caracterización del Derecho tal como éste es en realidad, en lugar de como debe ser. Esto, se supone se sigue de la insistencia positivista en que la teoría del Derecho natural niega la distinción lógica entre descripción y prescripción, y en particular, confunde el análisis del Derecho con su crítica.

Se debe considerar entonces, que las propias confesiones manifestadas en la introducción de la obra de Ronald Dworkin, “Los Derechos en Serio”. Las cuáles inician con las circunstancias políticas y de debate jurídico en que ha escrito su obra, así como su propia definición de ser defensor de una teoría liberal del derecho que ha de combatir a otra teoría del derecho que es considerada liberal, a la que llama dominante: el positivismo y el utilitarismo.

Montero¹⁵⁰ comenta, que Dworkin dice que la teoría del derecho debe ser y contener a la vez:

- I. Conceptual: Se vincula a la filosofía del lenguaje, y ésta con la lógica y la metafísica.
 - a. Teoría de la legitimidad.

¹⁴⁹ Campbell, Tom (2015): *El sentido del Positivismo Jurídico*; México, Universidad de Australia, Pág. 303.

¹⁵⁰ Montero, Alberto (2010): *Derecho y Moral: Estudio Introductorio, Colección Facultad de Derecho de la UNAM*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 139.

- b. Teoría de la justicia legislativa.
- II. Normativa:
- i. Teoría de la Legislación.
 - ii. Teoría de la Judicación.
 - c. Teoría de la Controversia.
 - d. Teoría de la Jurisdicción o de la competencia judicial.
 - iii. Teoría de la obediencia.
 - e. Teoría de la deferencia del derecho.
 - f. Teoría de la coacción.

Las principales contribuciones de este autor, que mayor trascendencia han tenido son:

1.- Modelo liberal fundado en derechos y en la dignidad humana.

Dworkin representa un liberalismo moderado que puede ser caracterizado como un liberalismo igualitario o igualitarismo liberal, éstas requieren de un Estado más allá del mínimo capaz de mantener el balance complejo entre libertad e igualdad.

2.- Los principios en contraposición a las reglas.

Este autor afirma, que el positivismo jurídico concibe al derecho como un modelo o sistema de y para reglas, pero alega que el derecho es mucho más, ya que comprende patrones jurídicos que no funcionan como reglas sino como principios. En su libro intitulado “¿Es el derecho un sistema de Reglas?”, se establece que su estrategia se organiza alrededor del hecho de que cuando los juristas razonan o argumentan acerca de derechos subjetivos y obligaciones, particularmente en aquellos casos difíciles cuando los problemas con estos conceptos parecen más

agudos, hacen uso de patrones que no funcionan como reglas, sino que operan de modo diferente como principios, políticas, y otro tipo de patrones.¹⁵¹

En este libro el autor usa el término principio de manera genérica para hacer referencia al grupo de patrones diferentes de las reglas, define a la política a la clase de patrón que determina una meta a ser alcanzada, generalmente una mejoría en algún aspecto económico, político o social de la comunidad, y finalmente, determina a un principio como el patrón que debe observarse porque es una exigencia de justicia o equidad o de alguna otra dimensión de la moralidad.

Como consecuencia, esta distinción entre las reglas y los principios radica que las primeras se encuentran vinculadas por cadenas de validez, mientras que los principios se encuentran entrelazados entre sí, pero al no tener una dimensión de peso o importancia es más o menos relevante.

3.- La existencia de una relación entre la moral y el Derecho.

En su obra *Introduction, "Law and Morals"*, define que el derecho no es algo distinto de la moral, sino una parte de la misma. Ésta es la forma en que asimilamos la teoría política: como parte de la moral entendida en términos más amplios, pero distinguible y con su propio fundamento, porque es aplicable a unas estructuras institucionales específicas. Se podría considerar la teoría del derecho como una parte especial de la moralidad política, caracterizada por un ulterior refinamiento de las estructuras institucionales.¹⁵²

Como deducción, se advierte que el derecho no puede ser equiparado con el gobierno de la mayoría, sino que es el respeto a los derechos de las minorías y, en consecuencia, aboga por la necesidad de llevar a cabo revisiones a las decisiones tomadas por las mayorías legislativas y demás órganos electos conforme a

¹⁵¹ Dworkin, Ronald: *¿Es el derecho un sistema de Reglas?*; México, Editorial Siglo XXI, Pág. 18.

¹⁵² Dworkin, Ronald (2006): *Introduction: Law and Morals*; Cambridge, Harvard University Press, Pág. 34

procedimientos mayoritarios, a partir de una lectura moral que va a servir para constatar por sí misma si están justificadas o no.

De modo que, de éste filósofo jurista se puede considerar características de su pensamiento como lo es que está circunstanciado en el sistema legal de Estados Unidos, además, de que el debate lo centra en la relación entre el derecho, la moral y la política, y que no tiene el afán de construir una teoría científico descriptiva, pues, antepone los derechos individuales a cualquier objetivo social del derecho y finalmente la crítica que realiza al positivismo la hace desde una perspectiva resultante de las características previamente consideradas.

2.1.5 TEORÍA DE HABERMAS

Jürgen Habermas, fue un sociólogo y filósofo alemán, es considerado como el principal representante de la segunda generación de la escuela de Frankfurt, entre los años de 1955 y 1959 colaboró en el Instituto de Investigación Social de la ciudad, enseñando Filosofía en Heidelberg y Sociología en Frankfurt, dirigió el Instituto Max Planck de Starnberg entre 1971 y 1980.

Entre sus principales obras destacan:

1. Historia y crítica de la opinión pública (1962).
2. Teoría y práctica (1963).
3. La lógica de las ciencias sociales (1967).
4. Conocimiento e interés (1968).
5. Ciencia y técnica como ideología (1968).
6. Cultura y crítica (1973).
7. La crisis de la racionalidad en el capitalismo evolucionado (1973).
8. La reconstrucción del materialismo histórico (1976).
9. Teoría de la acción comunicativa (1981).
10. Conciencia moral y acción comunicativa (1983) y,

11. El discurso filosófico de la modernidad (1985).

Uno de los que más captaron la atención fue el de la “Teoría de la Acción Comunicativa”, pues, es aquel en el que Habermas retoma problemáticas teóricas ya planteadas anteriormente, a la vez que articula la complejidad de su trabajo alrededor de la racionalidad comunicativa, como tema central de reflexión.

Fernández¹⁵³ comenta, que la escuela de Frankfurt encabezó en su época la protesta anti-positivista en el medio de las ciencias sociales europeas, mientras que, en otros ámbitos, se trabajaba bajo los supuestos de la investigación científica cuantitativa ajena al hecho de que su actividad estaba regulada por una determinación ideológica.

La obra de Habermas, expone más extensamente su concepto de acción en la vida social es una fundamentación metodológica de las ciencias sociales en una teoría del Lenguaje. Es decir, por una parte, es de interés para el cientista social como un instrumento teórico para el análisis empírico de las estructuras sociales, y por otra, para el filósofo del lenguaje como un aporte a la revisión de los problemas ya clásicos de la filosofía del lenguaje, que como hemos visto a lo largo del presente capítulo, se repite esta observación de la lingüística a lo largo de varios autores.

En esta materia del lenguaje, Habermas apela a la estructura dialógica del lenguaje como fundamento del conocimiento y de la acción, con esto se incluye dentro de la corriente del así llamado giro lingüístico en la filosofía. De hecho, la teoría de acción comunicativa de este autor es el principio explicativo de una teoría de la sociedad que se encuentra fundamentada en la teoría del lenguaje y en el análisis de estructuras generales de la acción. Considerando a la acción manifestada de manera objetiva en el lenguaje como un rasgo característico de los seres humanos.

¹⁵³ Fernández, Sergio Pablo (2000): *Habermas y la Teoría Crítica de la Sociedad. Legado y diferencias en teoría de la comunicación*; México, Editorial Moebio, Pág. 28.

Garrido Vergara¹⁵⁴ manifiesta, que la “Teoría de la acción Comunicativa” es una obra del filósofo y sociólogo alemán J. Habermas, que aborda la teoría de la acción y su fundamento racional, a partir de tres pretensiones fundamentales:

1. Desarrollar un concepto de racionalidad más allá de los postulados subjetivistas e individualistas de la filosofía y teoría social moderna.
2. Elaborar una nueva concepción de la sociedad en dos niveles integrando los paradigmas de sistemas y mundo de la vida, y, por último.
3. Desarrollar una teoría crítica de la modernidad buscando las respuestas necesarias para retomar su proyecto original.

Se puede notar como es que la obra de Habermas proviene de una influyente tradición de investigación seguida por los intereses de esta Escuela de pensamiento, los cuales apuntan al análisis de la racionalidad, el sujeto, los regímenes políticos, la democracia, la modernidad, la dialéctica, entre otros.

En materia de Derecho, en su último libro intitulado “Factibilidad y Validez: apuntes de una teoría Discursiva del Derecho y el Estado de Derecho Democrático”, el autor plantea un nuevo paradigma centrado en lo discursivo y procedimental del derecho, además de presentar un modelo normativo de democracia participativa. La importancia de la teoría del derecho de Habermas proviene:

1. En primer lugar, porque representa un giro radical frente a la valoración que la teoría Marxista clásica había realizado del derecho, en virtud de que, lo consideraba como una derivación superestructural de una formación económico social dada, que solo tenía la función de dar garantía al dominio de clase y la supervivencia de una estructura económica como capitalista.

¹⁵⁴ Garrido Vergara, Luis (2003): *Habermas y la Teoría de la Acción Comunicativa*; México, Editorial Razón y Palabra, Pág. 2.

2. Por otro lado, se debe a que en esta teoría se institucionaliza una discusión filosófica de la teoría jurídica constitucional.
3. En tercer lugar, la teoría del derecho resuelve el conflicto del desarrollo teórico de Habermas que no había podido superar entre sistema y mundo de la vida por considerar que la sola acción comunicativa bastaba para resolver las mediaciones dilemáticas entre esferas, sin acudir al derecho como un instrumento de reconciliación social.

Según Mejía Quintana¹⁵⁵, Habermas problematiza la relación entre el derecho y la moral en la perspectiva de fundamentación del Estado Constitucional. Ambos proveen una solución para superar la tensión interna y externa entre hechos y normas, entre la dimensión coercitiva y la dimensión legitimatoria de la ley, entre la dimensión comunicativa y la dimensión sistémica de la integración social.

Sin duda alguna, después de la racionalización y del desencantamiento de las imágenes tradicionales del mundo, el único instrumento social que logra sobrevivir es el Derecho, sin embargo, como hemos apreciado a lo largo del análisis del Procedimiento Administrativo de Ejecución, la dinámica jurídico procedimental del derecho responde más a los imperativos sistémicos que a los socio culturales, esto, no solo lo transforma en el medio de colonización interna de un sistema por excelencia, sino en la causa material de la progresiva deslegitimación de las formas sociales que existen en aquellas consideradas como tradicionales, así como las más complejas.

Según Habermas¹⁵⁶, la racionalización del derecho y la colonización del mundo de la vida producen la relativización de las estructuras convencionales de legitimación, que, ante la desaparición del marco institucional existente, dejan a la sociedad en

¹⁵⁵ Mejía Quintana, Oscar (2002): *La Teoría del Derecho y la Democracia en Jurgen Habermas.*; México, Editorial Ideas y Valores, Pág. 33.

¹⁵⁶ Habermas, Jurgen (1996): *Factividad y Valides: Apuntes para una Teoría Discursiva del Derecho y del Estado de Derecho Democrático*; México, Fondo de Cultura Económica, Pág. 26.

su conjunto sin elementos de legitimación adecuados. La fórmula “weberiana” de fe en la legalidad no es suficiente para satisfacer los enormes déficits de la legitimación de la sociedad contemporánea.

La integración social y la reconstrucción de presupuestos de legitimidad que fundamentan un nuevo lazo social desintegrado, es aquello que ha de replantear el derecho, debido a su posición mediadora en la sociedad moderna. De manera que, el Derecho tiene que ser considerado como la categoría de mediación social entre hechos y normas o, entre el mundo de la vida y los subsistemas funcionales a los que pertenece la materia económica y política administrativa. Como consecuencia, el derecho es el único que puede resolver la tensión entre la facticidad y validez, entre la legalidad y la legitimidad, así como entre los ámbitos del mundo vital y del mundo sistémico.

Sin embargo, hay que considerar que los procedimientos propios que producen las normas deben ser independientes de procedimientos de racionalidad práctica, ahí nace la tensión de que el derecho debe soportar y conciliar para lograr la integración social, esto representa la exposición dimensional de la burocracia del Estado y la economía moderna por encima del potencial participativo y democrático de la sociedad.

Ya que hemos analizado también la postura de Luhmann se puede establecer que entre las perspectivas objetivistas con que la problemática previamente planteada, Habermas rechaza la postura de Luhmann mostrando la complejidad que existe en la relación entre el sistema y un mundo lleno de vida. Luhmann, como ya lo estudiamos, analiza al derecho como la economía, política y la moral diferenciados y auto referidos, mientras que Habermas hace una idea más centrada en rechazar la pretendida autonomía, así como la pretensión de que estos subsistemas no requieran de una fundamentación normativa.

Ahora bien, frente a Dworkin, considera que tampoco es en la vuelta al iusnaturalismo racional ni en la proclama Kantiana a la moral del deber desde donde puede re fundamentarse normativamente la legitimidad de la sociedad moderna, pues, si bien hay que saber desprender de estas propuestas los impulsos pos convencionales de la relegitimación de un mundo desencantado como lo es el contemporáneo.

Como resultado, la reconstrucción de la teoría del derecho exige la diferenciación de moral y derecho, en virtud de que, las normas morales y las legales, aunque son diferentes, se complementan, así como lo hace la relación que puede establecerse entre la ley natural y la ley positiva. En el marco de una teoría del discurso, moral, derecho y política son, pues, mutuamente complementarios.

2.2 MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES

La actividad financiera del Estado o finanzas públicas federales está constituida por aquellas tareas realizadas por los órganos federales, con el propósito de obtener y manejar los recursos necesarios para cubrir el gasto público. La actividad financiera que lleva a cabo el Estado no se encuentra aislada de las demás tareas gubernamentales de índole económico, sin embargo, se interrelacionan a fin de que se efectúe una adecuada planeación integral del desarrollo del país, en el marco de la rectoría económica del Estado.

El autor Musgrave¹⁵⁷ sobre esto, opina, que el estudio de las finanzas públicas, es el análisis integral de los ingresos y de los egresos públicos que se contienen en el presupuesto, incluyendo las operaciones complementarias y que tienen por objeto la realización de las funciones financieras del Estado, la óptima asignación de recursos para la satisfacción de las necesidades públicas; la equidad en la

¹⁵⁷ Musgrave, Richard (2006): *Teoría de la Tributación y la Función cambiante de la política impositiva*; México, Editorial Nueva Serie, Pág. 845.

distribución del ingreso; el crecimiento económico con estabilidad de precios y el pleno empleo de recursos productivos, así como el desarrollo económico.

De modo que, la función financiera del Estado y el presupuesto son herramientas de ejercicio que se han convertido en uno de los instrumentos gubernamentales que son básicos para la organización y dirección de una economía nacional, creándose una intervención del Estado en el proceso productivo del país.

Es necesario establecer que, a partir de la Constitución de 1917, el Estado Mexicano adoptó la ideología de un Estado Neo Liberal y Social de Derecho, esta postura lo hizo trasladarse a una condición abstencionista del liberalismo, en donde se da la postura por el restablecimiento automático de los equilibrios económicos y sociales y por un Estado que trabaja con pocas dependencias centralizadas. De manera que, el Estado se encuentra en una posición más activa de los órganos de gobierno, sobre esto, Peña García¹⁵⁸ refiere, que el neoliberalismo fue aplicado en los años 70 y 80, en intención vana de hacer de ella una forma de impacto o prácticamente un sistema metodológico para controlar la economías y manejos financieros en estos países de Latinoamérica, con respeto a las políticas internas de nuestro país. En México se han vivido situaciones caracterizadas por su repetitividad, que se encuentran vinculadas con elementos propios en materia económica, política y social. Sobresale la materia tributaria, debido a que, a pesar de muchos intentos, y sobre todo de la adopción de políticas y fórmulas provenientes de otros países con influencia, se ha pretendido que operen en México; tal es el caso de la analizada figura del neoliberalismo.

Para contrarrestar los desequilibrios sociales y económicos, expande intensamente su estructura y su régimen financiero, es por eso que cuenta con numerosas dependencias centralizadas, así como una compleja y numerosa administración paraestatal.

¹⁵⁸ Peña García, Juan Silvestre (2016): *Las Contribuciones como obligación Constitucional*; México, Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Azcapotzalco, Pág. 35.

En México, las entidades gubernamentales del Estado, no solo se han expandido orgánicamente, sino que también aumentan su esfera de competencia, esto le concede facultades financieras de carácter intervencionistas en la economía del país. Esta postura intervencionista en un estado Neoliberal debe estar acompañada de manera imprescindible de una ideología de Estado Social de Derecho, ya que, la actuación de Gobierno en la economía no tiene un objetivo de obtención de utilidades o de crear riqueza, sino del mejoramiento en los niveles de vida de la población, por lo que puede concluirse que no existe un Estado neo liberal que no sea un Estado social de Derecho.

Los artículos constitucionales que dan fundamento a la participación de los órganos del Gobierno Federal en la actividad Financiera del país son:

- a) Tercer párrafo del Artículo 27 Constitucional: *“La Nación tendrá en todo tiempo el derecho de imponer a la propiedad privada las modalidades que dicte el interés público...”*
- b) Párrafos cuarto y quinto del artículo 28 Constitucional: *“No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las siguientes áreas estratégicas... así como las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión. El Estado contará con los organismos y empresas que requiera para el eficaz manejo de las áreas estratégicas a su cargo y en las actividades de carácter prioritario donde, de acuerdo con las leyes, participe por sí o con los sectores social y privado.”*
- c) Segundo párrafo del artículo 131, acerca de las facultades constitucionales a los órganos de gobierno federal en la intervención de la economía nacional: *“El 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 del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país...”

- d) Artículo 25.- *Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional, para garantizar que éste sea integral... y que, mediante el fomento del crecimiento económico, el empleo y una justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.”*
- e) Fracción VII del Artículo 73.- *“Es facultad del congreso de la Unión.... Imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.”*
- f) Artículo 73 Fracción VIII, *“Es facultad del congreso de la Unión dar bases sobre las cuáles el ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar a pagar la deuda nacional.”*

Como ya se ha presentado en el inciso correspondiente al presupuesto en el presente trabajo de investigación, los presupuestos generales del Estado tienen carácter de anual, incluyendo la totalidad de gastos e ingresos del sector público estatal, sin embargo, en un sentido diferente al de la concepción general, la Constitución Política Mexicana, divide el presupuesto en dos expresiones distintas, a los ingresos los presenta mediante una ley aprobada por el Congreso de la Unión mientras que, a la de egresos los manifiesta mediante un acto administrativo sólo aprobado por la Cámara de Diputados.

Uno de los rubros más importante en materia de ingresos públicos es la correspondiente a los ingresos tributarios, cabe aclarar que este tipo de ingresos se van a establecer en base a la función de los diversos objetivos de la política económica global que se trace por el gobierno federal, por lo que origina que en su

función no resulte ser exclusiva de cumplir con las exigencias del financiamiento que el volumen del gasto público demanda, sino que la recaudación deberá estar sujeta a las variaciones del ingreso nacional de modo que se estimule la tasa de desarrollo de clases sociales menos favorecidas económicamente.

Fuentes Quintana¹⁵⁹, sobre esto señala, que los tributos son sólo un reflejo de las valoraciones sociales específicas de las sociedades actuales, mientras que Newmark¹⁶⁰ indica, que la validez de los tributos la condicionan circunstancias de tiempo y lugar, porque nunca se podrán establecer tales, más que para épocas determinadas o determinados tipos de economía.

Ahora bien, a lo largo de la presente investigación se han hecho asimilaciones entre lo que es el tributo y la contribución, sin embargo, apegados a la lingüística de estos vocablos tenemos que considerar que el tributo es la entrega del vasallo al señor en reconocimiento del señorío o el súbdito al Estado para las cargas y atenciones públicas, cierta cantidad en dinero o en especie.¹⁶¹

Mientras que, Anderson¹⁶² considera, que la contribución es una aportación compulsoria impuesta por el Estado sobre las personas, propiedad, progreso y privilegios con el propósito de sufragar los gastos del gobierno, siendo obligatoria sobre todos los que sean alcanzados por el texto de la ley y puede ser impuesta solamente por la autoridad pública debidamente constituida.

En general, estas definiciones pueden ser aplicadas como sinónimos, toda vez que ambos implican una obligación de enterar una cantidad o cuota para cubrir los gastos públicos, por parte de los miembros de un Estado.

¹⁵⁹ Fuentes Quintana, Enrique (2009): *Fundamentos de Derecho Fiscal*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición, Pág. 816.

¹⁶⁰ Nexmark, Gritz (2010): *Analogía del Tributo en la Historia*; México, Editorial Themis, Pág. 850.

¹⁶¹ Diccionario de la Lengua Española (2012); México, Editorial Espasa Calpe, 1297.

¹⁶² Anderson, William (2011): *Que es una Contribución o Tributo*; México, Editorial Universidad Interamericana, Pág. 320.

El término contribución va a encontrar su fundamento legal en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en específico en la fracción IV del Artículo 31; y, en el ya analizado artículo 73 en su fracción VII; la Constitución de Cádiz constituye uno de los primeros documentos formales en el que se señalan los orígenes de un marco jurídico en el que se obliga al ciudadano mexicano a contribuir con el gasto público, ya que desde el siglo XIX se gestaban aunque de manera imperfecta los principios de proporcionalidad, equidad, destino y sobre todo, el principio de legalidad en el cobro de tributo.

A continuación, se va a profundizar en la legislación que da marco jurídico a las contribuciones.

2.2.1 LEGISLACIÓN

Las contribuciones resultan ser la principal fuente de ingresos del Estado, este concepto engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado, significa en esencia, las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que se puedan llevar a cabo sus atribuciones.

El ejercicio del poder tributario, así como la facultad de actuación que tiene la autoridad en esta materia obedecen a determinados lineamientos que la propia Constitución y que las leyes que se desprenden de ésta, establecen. En materia recaudatoria las reglas básicas que observan las autoridades, tanto legislativas como administrativas, están consignadas en el artículo 31 Constitucional, dentro de su fracción IV; compuesta de principios constitucionales importantes, esta fracción establece, que:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

...”

De esta fracción se desprenden los principios constitucionales en materia fiscal como son: el principio de legalidad, el principio de obligatoriedad, el principio de proporcionalidad y equidad y, el principio de vinculación con el gasto público.

Para poder adentrarse en el principio de legalidad, es menester hacer mención del concepto de Estado de Derecho, del cual Reyes Corona¹⁶³ señala, que es aquel cuyo poder se encuentra determinado por preceptos legales, de tal modo, que no puede exigir de sus miembros ninguna acción u omisión que no tenga su fundamento en la existencia de una norma jurídica preestablecida. Por su parte, Delgadillo Gutiérrez¹⁶⁴ refiere, que éste principio de legalidad en materia tributaria, establece la exigencia de que las contribuciones solamente se pueden imponer por medio de una ley, y el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, por lo que sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material.

Dentro del proceso legislativo, cuando se habla de materia tributaria, es indispensable que la Cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, tal y como lo establece el inciso H, del artículo 72 de la Carta Magna:

“Artículo 72. *Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:*

...

H) La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre

¹⁶³ Reyes Corona, Oswaldo (2003): *Principios de Justicia Fiscal y legalidad Tributaria*; México, Editorial Tax, Pág.143.

¹⁶⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto (2001): *Principios de Derecho Tributario*; México, Editorial Limusa, Pág. 63.

*reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.
...*

El principio de legalidad no se limita tan solo a que la contribución deba ser determinada por una ley, sino que implica que el Poder Legislativo es el que determine, de una forma clara y precisa, todos los elementos, no solamente para que exista una garantía formal sobre la legalidad impositiva y un estricto apego a derecho por parte de la autoridad hacendaria, sino también en el caso de los actos económicos que lleve a cabo el sujeto activo de la relación tributaria, que encuentren un fundamento jurídico que impida actuar con iniquidad, y para que el sujeto pasivo de la misma relación pueda regirse bajo el conocimiento de la norma fiscal.

Es menester señalar entonces, que, en orden jerárquico, después de los lineamientos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, estarán a la orden las regulaciones establecidas por el Código Fiscal de la Federación, sobre éste, Reyes Caballero¹⁶⁵ establece, que es un compendio de diversos aspectos fiscales, cuyo objetivo es determinar las contribuciones y las diversas obligaciones que se deben cumplir en relación con los impuestos federales.

En términos generales, este ordenamiento jurídico fiscal, define los conceptos en materia tributaria fundamentales, así como también fija procedimientos para obtener los ingresos fiscales del gobierno, la forma de ejecución de resoluciones fiscales, los recursos administrativos, así como procedimientos y sistemas que buscan la resolución de controversias ante el hoy, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, entre muchas otras tareas.

Este mismo Código da vida a las legislaciones fiscales correspondientes, en su artículo 7mo contempla:

¹⁶⁵ Reyes Caballero, Jorge Alberto (2013): *La Importancia del Código Fiscal de la Federación en la Actividad Económica*; México, Editorial Innovación Contable, Pág. 15.

“Artículo 7o.- Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.”

En materia de legislaciones fiscales aplicables más importantes están:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- Ley Aduanera.
- Ley de Comercio Exterior.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- Ley de Coordinación Fiscal.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley Federal del Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Como se puede observar, existen legislaciones en donde el objeto es regular el cobro de algún impuesto, como lo son la del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y la del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, mientras que también hay legislación fiscal aplicable a procedimientos administrativos, entre los que se encuentran, la Ley de Coordinación Fiscal, o la Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Sea cual sea su objeto, la legislación en materia tributaria está fundamentada en el artículo 31, Fracción IV Constitucional, de donde se desprenden una serie de contribuciones establecidas en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, mismo que se desliga en varias legislaciones, y que incluso, a lo largo del citado Código Fiscal se separa muchas otras, que como se ha dicho anteriormente, son

necesarias para brindar el principio de legalidad a muchos actos de la autoridad fiscal.

2.2.2 JURISPRUDENCIA

Para que las normas tributarias logren conseguir la finalidad legítima que en ellas existe se presentan grandes dificultades, que surgen a raíz de la interpretación y aplicación de las mismas, esto se debe en gran medida a sus especiales características técnicas y jurídicas, así como de una necesidad continua para ser adecuadas a la realidad económica del país; como resultado de lo anterior, la jurisprudencia puede llegar a ser considerada como un elemento importante en materia de desarrollo legislativo tributario, ya que, sin lugar a dudas resultan por demás influyentes en la serie de pronunciamientos de la jurisdicción tributaria, principalmente en el momento en que se define la normatividad por vía de la regulación legal, así como también por la vía administrativa.

La jurisprudencia se encuentra reconocida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el octavo y décimo párrafo del artículo 94, como sigue:

“Artículo 94.-...

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia estará facultado para expedir acuerdos generales, a fin de lograr una adecuada distribución entre las Salas de los asuntos que competa conocer a la Corte, así como remitir a los Tribunales Colegiados de Circuito, para mayor prontitud en el despacho de los asuntos, aquéllos en los que hubiera establecido jurisprudencia o los que, conforme a los referidos acuerdos, la propia Corte determine para una mejor impartición de justicia. Dichos acuerdos surtirán efectos después de publicados.

...

La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y los Plenos de Circuito sobre la interpretación de la Constitución y normas generales, así como los requisitos para su interrupción y sustitución.”

Este artículo no aborda por completo la materia tributaria, pues, versa sobre la interpretación de la Constitución y normas generales, sin embargo, como se ha venido estableciendo a lo largo de la presente investigación, cualquier ley de cualquier materia encuentra su fundamento legislativo en la Constitución Política de México. Por otro lado, se encuentra el artículo 107 en su fracción XIII que establece lo siguiente:

“Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

...

XIII. Cuando los Tribunales Colegiados de un mismo Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Fiscal General de la República, en asuntos en materia penal y procesal penal, así como los relacionados con el ámbito de sus funciones, los mencionados tribunales y sus integrantes, los Jueces de Distrito, las partes en los asuntos que los motivaron o el Ejecutivo Federal, por conducto del Consejero Jurídico del Gobierno, podrán denunciar la contradicción ante el Pleno del Circuito correspondiente, a fin de que decida la tesis que debe prevalecer como jurisprudencia.

...

Las resoluciones que pronuncien el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia, así como los Plenos de Circuito conforme a los párrafos anteriores, sólo tendrán el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectarán las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción.

...”

Las controversias de las que versa el artículo anterior, son aquellas que los tribunales de la Federación deberán resolver, siempre que se susciten por:

1. Normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta

Constitución, así como por los Tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.

2. Normas generales o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la autonomía de la Ciudad de México; y,
3. Normas generales o actos de las autoridades de las entidades federativas que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Otros de los elementos que resultan determinantes para que la aplicación de la jurisprudencia pueda ser considerada, son los vacíos legales y la imprecisión de las normas tributarias, Portales Trueba¹⁶⁶, al definir a la jurisprudencia dice, que ésta proviene del criterio judicial de la Suprema Corte y de los Tribunales de circuito, se conforma cuando se dictan cinco ejecutorias consecutivas en el mismo sentido sin que exista ninguna en contra. Este concepto no es compartido por países como España, ya que la Ley no pide un número determinado de ejecutorias y pueden crear jurisprudencia los tribunales inferiores. La Ley de Amparo establece la obligatoriedad de la jurisprudencia para todos los tribunales de la República, cuando apliquen leyes federales.

La jurisprudencia es considerada como un criterio judicial integrador y de complemento del ordenamiento jurídico, que, si se considera la división de poderes que se ha venido estudiando desde el primer capítulo del presente trabajo de investigación, se deberá entender que no debería tener entonces un carácter vinculante para ningún juzgador, pudiendo éste, interpretar la ley para el caso concreto, ya que, en cualquier situación, su criterio siempre podría ser variado o respetado por la Suprema Corte como órgano máximo con la misión de controlar la aplicación de leyes por órganos judiciales y de uniformar en medida de lo posible criterios de interpretación.

¹⁶⁶ Portales Trueba, Cristina: *Derecho Mercantil Mexicano*; México, Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, 3ra Edición 2015, Pág. 59.

La tesis jurisprudencial del Primer Tribunal Colegiado del Noveno Circuito define a la jurisprudencia como sigue:

“JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES. *La jurisprudencia es la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias que pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Doctrinariamente la jurisprudencia puede ser confirmatoria de la ley, supletoria e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la complementa; mientras que la interpretativa explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador. La jurisprudencia interpretativa está contemplada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en tanto previene que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, y como tal, es decir, en tanto constituye la interpretación de la ley, la jurisprudencia será válida mientras esté vigente la norma que interpreta.*

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO. Amparo en revisión 299/2003. Funerales la Ascención, S.A. de C.V. 3 de julio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: F. Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Esteban Oviedo Rangel.”

De la Torre Aspas¹⁶⁷ comenta, que la finalidad de la jurisprudencia es aclarar expresiones legales ambiguas u oscuras, ejemplo de esto es el término profesor, que necesita ser aclarado y por ello, la jurisprudencia puede clarificar quienes son profesores en el ámbito de una determinada ley o norma jurídica, así como también tiene la obligación de integrar o completar, con base en la ley, normas incompletas otorgándoles a éstas su sentido adecuado.

¹⁶⁷ De la Torre Aspas, Juan Francisco: *Fuentes de Derecho Mexicano*; México, Editorial Themis, 5ta Edición 2014, Pág. 115.

Por otro lado, también busca la consagración de los principios generales que existan en la conciencia jurídica, vertida por jueces y propios ciudadanos expresados en casos jurídicos, así como la de lograr la creación de criterios que sirvan en la interpretación de la ley o en caso de laguna de la misma.

Sin embargo, la Ley de Amparo da facultad a la Suprema Corte, así como también a los tribunales de circuito, a contrariar a la jurisprudencia, por lo que una relación jurídica que nace después de haberse formado la máxima jurisprudencia que le es aplicable puede llegar a ser regulada de modo diversos, si la Corte así lo decidiera.

Como consecuencia, la creación de la jurisprudencia no es facultad única de los tribunales que conforman el Poder Judicial de la Federación, debido a que existen otros órganos jurisdiccionales con ésta facultad, por lo que en materia tributaria, la jurisprudencia puede ser creada dentro del Poder Judicial de la Federación, por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, actuando en Pleno o en Salas, además de que también existen los Tribunales Colegiados de Circuito, y así como lo establece el ya citado artículo 94 Constitucional, también puede ser creada por los Tribunales plenos de circuito.

Fuera del Poder Judicial de la Federación, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa es la encargada de emitirla a través de la Sala Superior actuando en Pleno o en Secciones, que están facultados para emitir jurisprudencia.

No solamente representa una útil e importante fuente de derecho fiscal, sino que también es creadora de un importante contrapeso entre los Poderes de la Unión en el Estado Mexicano, ya que se trata de un cúmulo de interpretaciones realizadas en los órganos jurisdiccionales respecto de diversos ordenamientos legales que conforman el sistema jurídico nacional.

El número de conflictos generados en materia tributaria son muchos, y con cada reforma crecen estas controversias, y deben ser resueltas por leyes y reglamentos,

que no obstante, de la gran diversidad en múltiples escenarios no logran la solución por sí mismos, en las variadas incidencias que dada uno de los casos concretos generan, y es ahí en donde surge la importancia y utilidad de la jurisprudencia al establecer los criterios necesarios y lo más definidos posibles para que se logre un arreglo considerable en la cantidad de conflictos que se presentan.

2.2.3 PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Ha quedado claro ya, que el Estado requiere de recursos económicos para lograr la satisfacción de las funciones propias del derecho público, pudiendo obtenerlos a través de su propio patrimonio o del de los particulares, los cuáles se encuentran sujetos a proporcionarlos, derivado del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de ésta obligación nace lo que se conoce como la obligación jurídico contributiva o tributaria, reconocida como aquella en virtud de la cual los particulares se encuentran obligados a contribuir en la forma y términos señalados en la legislación, a la integración del gasto público y el Estado tiene el derecho a exigir tales contribuciones.

De esto se desprende el derecho fiscal, Urzúa Galindo¹⁶⁸ lo define, como el “conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco, así como su relación con los particulares”, por otro lado, Giannini¹⁶⁹ comenta, que “es aquella rama del Derecho administrativo que expone normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y el ciudadano.”

Como consecuencia, el Derecho tributario no se encuentra conformado solamente por normas jurídicas que rigen las distintas relaciones tributarias, sino por un conjunto de principios, postulados, directrices, cánones o reglas de la imposición,

¹⁶⁸ Urzúa Galindo, Jorge: *Derecho Fiscal I*; México, Editorial Instituto Superior de Computación S.C. 4ta Edición 2013, Pág. 47.

¹⁶⁹ Giannini, A. D.: *Instituciones de Derecho Tributario*; Madrid España, Editorial de Derecho Financiero, 19na Edición 2010, Pág.7.

sobre éstas, Fritz Neumark¹⁷⁰ señala, que como preceptos del deber ser que se formulan a fin de lograr la realización de determinados objetivos, ya sean de naturaleza teórica o de naturaleza práctica. En el primer caso, se trata de establecer criterios que permitan enjuiciar la racionalidad de un sistema fiscal concreto o de una determinada política fiscal.

Varios son los tratadistas que contemplan determinados principios de carácter teórico y doctrinal, estos deben ser considerados por el legislador que se encuentre en proceso de creación o modificación de una legislación tributaria o disposición fiscal, para que el Estado ejerza sus *jus imperium* debe sujetarse lo más posible a los principios de carácter teórico que vayan en contra de que una obligación no resulte injusta o arbitraria.

La doctrina respeta como primer tratadista a Adam Smith y su obra “Una investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las Naciones”, éste presenta una forma clara de cuatro principios, a los cuáles debe estar supeditada cualquier norma jurídica fiscal para poder crear un justo ordenamiento jurídico, considerando como fundamentales:

1. Justicia.- Sobre este principio, Smith¹⁷¹ considera que los habitantes de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan o perciben bajo la protección del Estado. De la observancia o el menos precio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de la imposición.

Se puede denotar como es que nace el principio de equidad, que es un principio constitucional de las contribuciones, que se define como el trato

¹⁷⁰ Neumark, Fritz : *principios de la Imposición*; Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales, 2da Edición 2013 Pág. 24.

¹⁷¹ Smith, Adam: *La riqueza de las Naciones*; Leído en: Fernández Martínez, Refugio de Jesús: *Derecho Fiscal*; México, Editorial Themis, 2016, Pág. 90.

igual a los iguales y desigual a los desiguales, de modo que, todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico de causación deben atender a su obligación de contribución en los mismos términos.

2. Certidumbre.- Éste principio hace referencia a que deben poseer fijeza en sus principales elementos o característica para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública, es importante profundizar en éste principio, ya que, el presente trabajo se enfoca precisamente en la falta de una certidumbre por parte de la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución, al no contemplar un plazo en el proceso, también conocido como principio de certeza, señala que los elementos del impuesto son: sujeto, objeto, base, tasa, cuota o tarifa, momento de causación, época de pago, obligaciones y sanciones, términos, que deben estar considerados con claridad en la ley, no permitiendo la imprecisión ni la ambigüedad.

Es importante hacer un pequeño paréntesis en la numeración de los principios doctrinales de Adam Smith para profundizar en la denominada certidumbre o certeza jurídica en materia tributaria, sobre éste, De la Garza¹⁷² comenta, que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario, la fecha del pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona. Cuando esto no ocurre, todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos.

La certeza de lo que cada individuo debe pagar en cuestión de impuestos es asunto de importancia, y lo prueba la experiencia de todas las naciones, que la importancia

¹⁷² De la Garza, Sergio: *Derecho Financiero Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición 2015, Pág. 405.

de un notable grado de desigualdad no es un mal tan grande como la de un grado pequeñísimo de incertidumbre.

Este principio evita los actos arbitrarios por parte de la administración pública, en la presente investigación, el problema consiste en la omisión del plazo en el Código Fiscal de la Federación, para que las autoridades hacendarias concluyan el procedimiento administrativo de ejecución, una vez que es iniciado para hacer efectivos los créditos fiscales determinados a cargo de los contribuyentes, lo que genera incertidumbre jurídica a estos últimos, pero no por ello debe de ser siempre un perjuicio al incrementarse el monto del crédito con actualización y recargos, sino que, ocasionalmente, da la pauta a un beneficio al contribuyente al no concretarse la efectividad del crédito ejecutado, esto, al no trascender del mero documento a su patrimonio, siendo en ese momento en que es visible el perjuicio que se causa al erario federal, repercutiendo en el presupuesto federal y en el financiamiento de las actividades para llevar a cabo los ejes del Plan Nacional de Desarrollo.

3. El principio de Comodidad.- Otro de los principios importantes para la presente investigación, en virtud de que consiste en que toda contribución y procesos vertido en la ley, debe llevarse a cabo en época y forma en que es más probable que convenga para su pago o su llevanza al contribuyente, de modo que, debe escogerse fechas o períodos que en atención a la naturaleza de la contribución, sean propicias y ventajosas para que el contribuyente pueda llevarlas a cabo. Este principio evita que se realicen actos en contra de la recaudación, como lo es la defraudación fiscal.
4. Principio de Economía.- Toda contribución debe ser planeada de forma tal que, la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en su administración y recaudación, esto lleva al otro lado de la moneda en la falta de plazo en el procedimiento administrativo de ejecución, ya que, al no concretarse la efectividad del crédito ejecutado, al no trascender del mero documento a su patrimonio, es visible el perjuicio que se causa al erario

federal, repercutiendo en el presupuesto federal y en el financiamiento de las actividades para realizar los ejes del Plan Nacional de Desarrollo.

Como consecuencia, si el monto de lo erogado por el contribuyente presenta gran diferencia a lo que ingresa al tesoro público derivado del costo que genera, la cobranza deja de ser rentable; Fernández Martínez¹⁷³ refiere, que pueden darse una de las cuatro causas siguientes que transforman en anti económico un procedimiento o impuesto:

- a. El empleo de un gran número de funcionarios, cuyos sueldos pueden absorber la mayor parte del producto de la contribución, constituyendo dichos sueldos en una especie del impuesto adicional con cargo al contribuyente.
- b. Las contribuciones no deben ser tan elevadas, para que no desanimen la inversión y producción individual.
- c. Las multas y otras penas, en que incurren voluntaria o involuntariamente los contribuyentes, cuando son excesivas o confiscatorias, arruinan a los particulares, desalentando el empleo productivo de sus capitales.
- d. Las frecuentes visitas y fiscalizaciones que hacen los visitadores fiscales, ocasionando, la mayor parte de las veces a los contribuyentes, molestias, vejaciones, operaciones, incomodidades innecesarias, entre otras, las cuales, lejos de favorecer la recaudación la obstaculizan.

Se estima que, doctrinalmente el costo de la administración fiscal, control y recaudación no deben exceder el 2% del total de lo recaudado.

¹⁷³ Fernández Martínez, Refugio de Jesús: *Derecho Fiscal*; México, Editorial Themis, 2016, Pág. 93.

Cabe aclarar que Adam Smith ha sido considerado el fundador de la economía y del liberalismo económico, siendo su obra, *riqueza de las naciones* el punto de partida de la influyente escuela clásica de la economía, representa el primer compendio que analiza los factores determinantes de la formación de capital, así como del desarrollo histórico de la industria y del comercio entre países europeos, derivado de ello, permitió crear una base de ciencia considerada como moderna en materia económica, siendo considerado como uno de los principales teóricos del capitalismo.

Otro tratadista considerado dentro de los principios doctrinarios tributarios, es Adolfo Wagner, con su obra “*Tratado de las Ciencias de las Finanzas*” enumera los nueve principios superiores, agrupados en cuatro categorías:

1. Principio de Política Financiera.

- a. Suficiencia de la imposición.- Flores Zavala¹⁷⁴ comenta, que los impuestos deben ser suficientes para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período, en medida en que otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.
- b. Movilidad de la imposición.- El impuesto debe tener la flexibilidad para adaptarse a las variaciones de necesidades financieras, siendo que, en una economía debe existir impuestos que con un cambio de tarifas pueda ser un apoyo en épocas de crisis.

2. Principio de Economía Pública.

- a. Elección de buenas fuentes de impuestos.- Este hace referencia a la elección entre la renta, capital y medios de consumo, considerando a la economía privada y pública, la política social y los fines de aplicación del impuesto.

¹⁷⁴ Flores Zavala, Ernesto: *Finanzas Públicas Mexicanas*; México, Editorial Porrúa, 21ra Edición 2014, Pág. 154.

- b. Elección de las clases de impuestos.- El Estado, a través del legislador, puede seleccionar quien será sujeto del impuesto, pero no quien será el pagador.

3. Principios de Equidad o de repartición equitativa de impuestos.

- a. Generalidad.- Todos deben pagar Impuestos.
- b. Uniformidad.- El impuesto debe ser en lo más posible proporcionado a la capacidad de prestación económica.

Este tratadista se declara partidario de que los tributos tengan finalidades fiscales, que sean proporcionales y que graven a todos los individuos, sin un mínimo de exención y sin cuotas progresivas, sin embargo, estos postulados quedaron superados por la doctrina tributaria y no fueron acogidos por la legislación.

4. Principios de Administración fiscal o principios de Lógica en materia de imposición:

- a. Fijeza de la imposición. Hace referencia a la administración fiscal, considerando que tendrá mayor efectividad siguiendo las siguientes reglas:
 - i. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.
 - ii. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
 - iii. Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y el lugar de pago del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.
 - iv. Emplear en las leyes del reglamento un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que extrañan los impuestos modernos.
 - v. El rigor político y la precisión, que excluye la discusión y las controversias, son necesidades de las leyes.

- vi. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones, citando ejemplos y que, en la mejor forma posible, aclaren no solo los organismos de administración.
 - vii. Las disposiciones relativas a penas, defensas y principios fundamentales deben hacerse imprimir en formas oficiales para notificaciones o para control del impuesto.
 - viii. Debe utilizarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.¹⁷⁵
- b. Comodidad de la imposición.- Al igual que Adam Smith, Wagner considera que se le debe dar comodidad de pago al causante, sin embargo, este tratadista ya estima también la comodidad del fisco, con el objetivo de incrementar ingresos, sin duda, esto va en lógica con el principio de economía del propio Smith, haciendo más rentable los procesos de recaudación. Sin embargo, Wagner incluye que la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes y que los procedimientos deben ser lo menos molestos posibles, situaciones que no son propios del procedimiento administrativo de ejecución.
- c. Tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de impuestos.- En concordancia con el principio de economía de Smith, así como el de comodidad del propio Wagner, se busca que el costo no represente un problema en la técnica administrativa.

El tercer tratadista cuyos principios son considerados como doctrinales en materia tributaria, es Harold M. Sommers, quien, en su libro "Finanzas públicas e ingreso Nacional", presenta ideas cuya influencia son los principios de Smith, los cuales son cinco:

¹⁷⁵ De la Garza, Sergio Francisco; Op. Cit. Pág. 407.

1. Principio de Capacidad de Pago.- Es inspirado en el principio de Adam Smith, considera que aquellos que poseen mayor ingreso deben pagar más impuestos, independientemente de los beneficios que sean recibidos del gasto de estos fondos. Es decir, el que gana más paga más, pero recibe el mismo número de beneficios del gasto público que el que paga menos, que, al final de cuentas es lo que se vive en la actualidad con el Impuesto Sobre la Renta.
2. Principio del Beneficio.- Éste principio, enunció que los individuos y negocios pagan de acuerdo a los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales, se distinguirá solamente cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente.
3. Principio del Crédito por Ingreso Ganado.- Éste principio establece que el origen del ingreso será el criterio que determina la distribución de las cargas fiscales, percibiendo un tratamiento favorable los ingresos que surjan de cualquier clase de trabajo, mientras que los que provienen de la especulación o suerte sean castigados.
4. Principio de Ocupación Plena: Éste principio es una variante del principio de economía pronunciado por Smith, pugna por una política tributaria que se oriente a hacer la reinversión de utilidades con el objetivo de generar fuentes de trabajo o la mantención de un pleno nivel de ocupación que garantice la prosperidad y consecuentemente la riqueza.
5. Principio de Conveniencia.- Es el principio de Economía de Adam Smith, pues, postula la idea de que los impuestos deben establecer la única finalidad de recaudar lo más posible con la menor dificultad.

Finalmente, el economista Fritz Neumark, su obra “Principios de la Imposición”, es considerada como pieza importante debido a que la utilidad de sus enseñanzas es notoria, tanto para el estudio de los sistemas fiscales como de modificaciones a los tributos vigentes. Sobre este estudioso de los ingresos del Estado, García¹⁷⁶

¹⁷⁶ García Belsunce, Horacio: *Temas de Derecho Tributario*; Buenos Aires Argentina, Editorial Adeledo Perrot, Pág. 67.

comenta, que concibe los principios de la imposición en función de los fines predeterminados que surgen de la orientación política y económica a la que la imposición debe servir y luego, delineando los principios, procura lograrlos a través de la estructuración de un sistema tributario determinado.

Neumark, lleva a cabo una clasificación de cinco fines, en las cuáles enuncia 18 principios de imposición:

1. Principios presupuestarias-fiscales de la imposición:
 - a. Principio de suficiencia de los ingresos fiscales
 - b. Principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura
2. Principios político sociales y éticos de la imposición:
 - a. Postulado de Justicia:
 - i. Principio de la generalidad de la imposición.
 - ii. Principio de la igualdad de la imposición.
 - iii. Principio de la proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual.
 - b. Principio de la redistribución fiscal de la renta y la riqueza.
3. Principios político-económicos de la imposición:
 - a. Principio de ordenamiento económico:
 - i. Principio de evitación de medidas fiscales.
 - ii. Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos.
 - iii. Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia.
 - b. Principios político-económicos:
 - i. Principio de flexibilidad activa de la imposición.
 - ii. Principio de flexibilidad pasiva de la imposición.
 - iii. Principio de una imposición orientada hacia la política de crecimiento económico.
4. Principios jurídico tributarios y técnico-tributarios:
 - a. Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales.
 - b. Principio de transparencia fiscal.
 - c. Principio de factibilidad de las medidas fiscales.
 - d. Principio de continuidad del derecho fiscal.
 - e. Principio de economicidad de la imposición.

f. Principio de comodidad de la imposición.¹⁷⁷

Estos principios se mantienen más enfocados al establecimiento de contribuciones, que deben darse derivado de las necesidades públicas para que puedan cubrir éstas con el producto de las contribuciones. Como se puede observar, son los principios de Adam Smith los que dieron una base sólida para la consecución de los demás principios, que, a la fecha, son empleados al momento en que se legisla, incluso, los principios constitucionales consideran a la proporcionalidad, legislación y la equidad en el artículo que fundamenta la creación de las contribuciones del artículo 31 fracción IV.

CAPÍTULO 3 EL CRÉDITO FISCAL

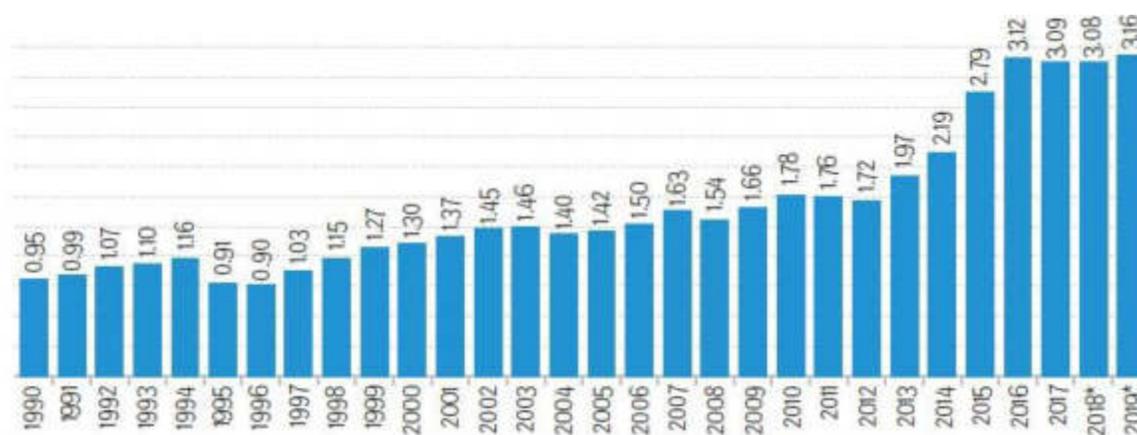
El procedimiento administrativo de ejecución es un recurso con el que cuenta la autoridad hacendaria para hacer efectivo el cobro de deudas que el contribuyente tiene en su relación con el Estado, cuando el contribuyente contrae una deuda con la autoridad fiscal se dice que contrae un crédito fiscal, éste representa un monto en dinero que el Estado tiene derecho a percibir y que no ha recibido una vez que transcurre el plazo en el que se supone que se debiera haber realizado la erogación por parte del contribuyente.

En ese momento la autoridad se encuentra facultada para dar inicio a un procedimiento administrativo de ejecución, a lo largo de la presente investigación se han presentado las bases constitucionales e históricas que dan la obligación al Estado a cumplir con las necesidades de los ciudadanos, también ya se han citado algunas de estas necesidades y, cómo es que se presupuestan estas erogaciones, de modo que, para que el gobierno pueda cubrir esas necesidades requiere que los ciudadanos cumplan con su obligación del pago de contribuciones. A pesar de lo

¹⁷⁷ Neumark, Fritz: *Principios de la Imposición*; Madrid, España, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 20ma Edición 2013, Pág. 24.

anterior, en los últimos años México no ha visto un gran incremento en materia de Ingresos Tributarios:

Imagen No. 16.- Ingresos por Impuestos al 2019



Fuente: (Excelsior, 2018)

José Luis Clavellina Miller¹⁷⁸, investigador del Instituto Belisario Domínguez (IBD), indicó, que, en el 2013, la recaudación tributaria representaba 9.6% del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que en el 2017 pasó a 13.1%; a pesar de esto, el país sigue teniendo de las menores recaudaciones tributarias en la OCDE.

Como consecuencia, el ciudadano mexicano no está llevando a cabo el pago de sus contribuciones, con esto se genera el crédito fiscal, que, a su vez, brinda de facultad a la autoridad para comenzar el procedimiento administrativo de ejecución, y todas las acciones que este acto orquestado por la autoridad tributaria implica. Y no solo contempla contribuciones no pagadas, sino que es el ingreso que tiene derecho a percibir el Estado en sus funciones de derecho público provenientes de contribuciones, aprovechamientos y accesorios.

Así es como se da origen al inicio y desarrollo del PAE, con el objetivo de que la autoridad pueda recaudar créditos fiscales que fueron omitidos en los términos del

¹⁷⁸ Clavellina Miller, José Luis; Visto en Saldívar, Belén: La Reforma Fiscal aumentó la recaudación, pero no el PIB"; México, El Financiero, 08 de agosto de 2018.

artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, de modo que, el cobro del crédito fiscal es el que le da vida al PAE, ahora bien, cabe señalar que tanto las personas físicas como las personas morales, tendrán la obligación de cubrir el 2% del crédito fiscal bajo el concepto de gastos de ejecución, éste porcentaje deberá ser por cada una de las diligencias que se lleven a cabo. A lo largo de este capítulo se estará estudiando esta falta de pago generada por el contribuyente con la cual se faculta al Estado a llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

3.1 MARCO CONCEPTUAL

La carga fiscal surge cuando se ha determinado la obligación contributiva, además de que han sido cuantificadas en cantidad líquida, de modo que exista un monto preciso. Como consecuencia, el crédito fiscal estará identificado explícitamente con la determinación en cantidad líquida de una contribución, multa, recargo, etc. la causación de la obligación tributaria va a nacer con la realización de situaciones jurídicas o de hecho que se encuentren previstas en ley y que generen una obligación, el artículo 4to del Código Fiscal de la Federación lo conceptualiza de la siguiente manera:

“Artículo 4o.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados 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.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun 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

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.”

Ahora bien, la legislación hace referencia única y exclusivamente a lo que debe ser entendido por un crédito fiscal, sin señalar los elementos que lo constituyen o cómo y quién lo debe emitir, sino que se concretó a verter un concepto del crédito fiscal quedando sustentado como las cantidades que tiene el derecho a percibir el Estado u organismos descentralizados por concepto de contribuciones, aprovechamientos, accesorios, debido a esto, la circunstancia de que en tal precepto legal no se haya hecho alusión a los elementos que lo integran, la forma en que se constituye y quien lo emite no implica que se viole el principio de legalidad, ya que estos elementos se desprenden de los conceptos que incluye la misma legislación de la materia, impresa de manera amplia y particularizada para cada tributo.

Es importante volver a mencionar que el derecho del Estado a percibir ingresos por concepto de contribuciones, nace de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al decir:

“Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

...”

La obligación de contribuir al gasto público presenta ciertas condiciones o principios; la proporcionalidad y equidad es uno de ellos, pues, en muchas ocasiones el crédito fiscal resulta ser desproporcional a los ingresos del contribuyente al que se está cargando, con esto, sobreviene el descontento desprendiendo dos opciones, dejar de pagar o acudir ante una agencia de contadores que le indiquen porqué está recibiendo dicha carga.

Rivera¹⁷⁹ comenta, que los créditos fiscales son, como citan las leyes fiscales, los derechos de cobro a favor del Estado, los cuales están integrados por las contribuciones, recargos, sanciones, multas, gastos de ejecución, indemnizaciones por cheques devueltos.

La base de cada uno de los impuestos es el elemento cuantitativo que la ley tributaria señala para llevar a cabo el cálculo del crédito fiscal, siendo el elemento económico para determinar el monto de adeudo, el principio de legalidad orilla a que se aplique de manera cuidadosa lo preceptuado por la ley.

Barrera López¹⁸⁰, lo define como aquel que se basa en un conjunto de actos o actividades realizados por los contribuyentes, apoyándose en el principio de la autodeterminación entre el contribuyente y sus autoridades para confirmar el hecho generador del crédito. Según la Auditoría Superior de la Federación¹⁸¹ (ASF), los créditos fiscales no son concesiones de la autoridad, sino que tienen su origen en el incumplimiento por parte de los contribuyentes de las disposiciones que establece la legislación fiscal, luego de que las autoridades ejercen sus facultades de comprobación, de liquidación y sancionatorias y a partir de ellas determinan a los contribuyentes las obligaciones omitidas y las sanciones aplicables; determinaciones que de inmediato se constituyen en créditos fiscales a su cargo.

Otro autor que habla del crédito fiscal es Sol Juárez¹⁸² al decir que, cuando el contribuyente ha ubicado sus obligaciones fiscales o hecho generador ante la norma hipotética, entonces, se genera el hecho imponible, es decir, las obligaciones tributarias de hacer o no hacer, esto es, el nacimiento del crédito fiscal por el cual,

¹⁷⁹ Rivera Reyes, Luis Alberto: *Estudio Fiscal Mexicano*; México, Editorial Themis, 3ra Edición 2015, Pág. 103.

¹⁸⁰ Barrera López, María Julissa: *El Código Fiscal de la Federación y su vigente aplicación a los Impuestos Federales Mexicanos*; México, Instituto Politécnico Nacional, 2015, Pág. 25.

¹⁸¹ Auditoría Superior de la Federación, *Créditos Fiscales Otorgados por el Servicio de Administración Tributaria*, Informe de la Auditoría Especial en "Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2005". ASF, 2007.

¹⁸² Sol Juárez, Humberto: *Derecho Fiscal*; México, Editorial Tercer Milenio, 2013. Pág. 140.

la autoridad fiscal, reconociendo estas obligaciones del contribuyente, da paso a la generación de un control y generación, o determinación del crédito fiscal.

Cuando nace el momento en que se lleva a cabo un hecho jurídico previsto por la ley, nacerá la obligación fiscal, cuando el crédito fiscal surge y la autoridad fija las bases para su liquidación conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, se fija un plazo para cubrir el crédito, si no se paga dentro de dicho plazo, el crédito se hace exigible por las autoridades y es a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución (previa notificación o requerimiento del deudor) como responde el Estado ante la negativa de un contribuyente por realizar el pago de sus créditos fiscales, esto en base a lo establecido en el Código Fiscal.

3.2 MARCO JURÍDICO

Los tres primeros párrafos del artículo 6to del Código Fiscal de la Federación hablan de cómo se determina el crédito fiscal.

“Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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.

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

Son cuatro los tipos de contribuciones, el primero y el más importante es el impuesto, del cual Araneda¹⁸³ comenta, que constituye un medio de financiamiento,

¹⁸³ Araneda Dôrr, Hugo: *Finanzas Públicas*; Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2013. Pág. 137.

de carácter indivisible, que tiene por objeto poner a disposición de la colectividad determinados servicios básicos sin las limitaciones derivadas de la capacidad individual de pago. El objeto fundamental del impuesto es impedir que la falta de disponibilidades individuales prive la atención requerida por las necesidades básicas. En México, se pagan más de 30 impuestos diferentes, siendo el instrumento recaudatorio más importante de la política económica que posee un Estado, los principales impuestos que paga un mexicano son:

Tabla No. 4.- Concepto de las principales contribuciones en México

Impuesto al Valor Agregado	Gravamen al consumo, la mayoría de productos, bienes y servicios que adquirimos pagan este impuesto, Tasa del 16%.
Impuesto Sobre la Renta	Impuesto directo que se aplica a los ingresos generados. Son sujetos de su pago todas las personas físicas y morales. La tasa del gravamen cambia según el límite inferior en el que se ubica la base la cuál va de 0 al 35% para personas física y del 30% para personas morales.
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)	Es un gravamen que se aplica al pago por la producción venta o importación de ciertos productos, es un impuesto indirecto que contribuyente no es quien lo paga, sino que es trasladado al cliente. Aplicado principalmente a las gasolinas.
Impuesto Sobre Nóminas	Impuesto Estatal que debe pagar el patrón por concepto de sueldos, salarios, tiempo extraordinario de trabajo, premios, bonos, estímulos, incentivos, compensaciones, gratificaciones, aguinaldos, participación patronal al fondo de ahorro, primas de antigüedad, comisiones y pagos realizados a administradores.
Impuesto sobre la Tenencia	Algunos Estados lo manejan como un control vehicular, pero sigue teniendo la misma naturaleza de calcularse con base en características del vehículo, tales como son el modelo marca, año de fabricación, versión y precio del mismo.

Fuente: Elaboración propia

Estos son solo algunos de los impuestos más importantes y que más impactan en la economía del contribuyente y en los ingresos del Estado. Continuando con la lista de contribuciones establecidas por el artículo 2do del Código Fiscal Federal, se tiene a las aportaciones de Seguridad Social. Sobre el particular Saldaña¹⁸⁴ explica, que dentro de nuestra legislación, encontramos que las aportaciones de Seguridad Social son contribuciones, ésta categoría de gravamen se refiere a la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivado de la realización de especiales actividades del Estado. Por ejemplo, las cuotas obrero patronales que se cubren al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Estas contribuciones agrupan las provisiones de recursos, para financiar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por las leyes y disposiciones aplicables en materia de seguridad social, dentro de este ramo se encuentran presupuestados y programadas las transferencias fiscales a cargo del Gobierno Federal destinados a cubrir el pago de pensiones, cuotas, aportaciones, subsidios y otras erogaciones de seguridad social, las cuáles son ministradas a los Institutos de Seguridad Social y otros beneficiarios.

Siguiendo con las contribuciones derivadas del artículo 2do del Código referido, tenemos a las contribuciones de mejora, para personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas; para Margain¹⁸⁵, las contribuciones especiales son prestaciones que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como contribución a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio de interés general y que beneficia en forma específica.

De modo que, la contribución de mejora es la prestación en dinero que deviene como motivo de una obra pública o de actividades estatales, teniendo lugar cuando

¹⁸⁴ Saldaña Magallanes, Alejandro: *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*; México, Editorial ISEF, 2015, Pág. 39.

¹⁸⁵ Margain Manautou, Emilio: *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; México, Universidad Potosina, 2015, Pág. 121.

el particular sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, obtiene un beneficio específico que se traduce en el aumento de valor de un bien inmueble derivado de una obra pública.

Finalmente, las contribuciones denominadas como derechos, son contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, y que serán aprovechados directamente y de forma individual por un sujeto pasivo, en otros países suele ser denominado como Tasa; según Rodríguez Lobato¹⁸⁶, son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la Ley con el carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de dichos servicios.

Son estas las formas en cómo el Estado logra determinar el crédito fiscal que debe tener una ley que lo fundamente, y con esto, pueda hacerse de ingresos para poder después, distribuirlos, de manera que se cumpla con la cobertura de necesidades del colectivo, este vínculo que existe entre la contribución y el gasto público, se traduce tanto en el artículo 31 Constitucional fracción IV, pues, es donde nace la obligación de contribuir para el bien común que es el gasto público.

Sobre la liquidación de la carga fiscal, Sánchez¹⁸⁷ expone, que consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y valoración de diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. Existen diferentes procedimientos en la liquidación:

¹⁸⁶ Rodríguez Lobato, Raúl: *Derecho Fiscal*; México, 2013, Editorial Harla, Pág. 77.

¹⁸⁷ Sánchez León, Gregorio: *Derecho Fiscal Mexicano*; México, Editorial Cárdenas Editor, 2008, Pág. 91.

- a) La liquidación que realiza el sujeto pasivo (contribuyente), directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal.
- b) La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo.
- c) La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin una intervención del deudor, se le conoce como liquidación de oficio o determinación de oficio.
- d) La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio celebrado entre autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

En cualquiera de los casos es obligación del sujeto pasivo informar a las autoridades, de la realización de hechos que hubieren dado nacimiento a la obligación fiscal y los que sean pertinentes para lograr la liquidación del mismo. es el contribuyente el que debe determinar y calcular sus contribuciones de manera voluntaria por cada una de sus obligaciones impositivas, y enterarlas en la fecha 17 del mes siguiente posterior; cuando la autoridad intervenga podrá hacerlo de acuerdo a sus facultades, ya sea porque el contribuyente celebre convenio de cuota fija como pequeño contribuyente o en el caso de que la autoridad realice visita domiciliaria a la persona física o moral para revisar sus registros contables y liquidación de las contribuciones que le correspondan.

3.3 ACTO ADMINISTRATIVO COMO EXPRESIÓN DE LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente tienen una época de pago o fecha de vencimiento que se deberá realizar de manera espontánea, cuando se ha rebasado la fecha de vencimiento, su cumplimiento se deberá considerar de manera extemporánea, siempre y cuando no esté de por medio algún requerimiento de pago por parte de la autoridad fiscal. La autoridad fiscal, al verificar su base de datos de cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes, enviará requerimiento de

obligaciones omitidas, que el contribuyente deberá atender en cuanto al pago de contribuciones y hacerse acreedor de las multas correspondientes en los tiempos de vencimiento que correspondan, en caso contrario continuará el proceso administrativo de ejecución.

Ya que la obligación fiscal ha sido determinada en una cantidad líquida y, como consecuencia nace el crédito fiscal, éste debe ser erogado en fecha o plazo señalado en las disposiciones fiscales, en caso de falta de pago se hará exigible mediante procedimiento administrativo de ejecución, ello se encuentra establecido en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

*“**Artículo 145.** Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.”*

La exigibilidad consiste en que el Estado, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante el Servicio de Administración Tributaria, está legalmente facultado para compeler u obligar al deudor del pago de la prestación, la exigibilidad del crédito nace prácticamente, cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo sin la intervención de la autoridad tributaria.

De manera que, la autoridad obtiene legitimidad para requerir al deudor la prestación incumplida, una vez que se cumpla el término que se le dio para liquidar dicho crédito, sobre esto, a partir de su cuarto párrafo, el artículo 6to del Código Fiscal de la Federación establece que:

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

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

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

III. (Se deroga).

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

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

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

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

Las contribuciones que se hayan omitido y que la autoridad determine como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, como actualizaciones, multas y recargos, deben ser pagados o al

menos garantizados, junto con los accesorios, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que hubiese surtido efectos la notificación del nacimiento del crédito fiscal.

La exigibilidad de un crédito no depende de la firmeza de la resolución que lo contiene, dado que la autoridad hacendaria está facultada para exigir su cobro, y para ello sólo basta una resolución que determine un crédito fiscal debidamente notificado al particular, y que éste sea exigible de acuerdo a los requisitos legales.

En caso de que el sujeto pasivo lo solicite, la autoridad fiscal puede autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y por supuesto, de sus accesorios, sin que este plazo exceda los doce meses y de treinta y seis, esto, cuando se solicite en parcialidades viene establecido en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando sean pagados de manera oportuna los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar los recargos originados por la prórroga de la totalidad de la parcialidad que no fue cubierta de manera oportuna, si el contribuyente cubre en tiempo y monto las primeras parcialidades, la tasa de recargos que se hubiere establecido para el crédito, podrá verse reducida para efectos del cálculo de las parcialidades restantes.

Sin embargo, éste último beneficio tiene el riesgo de ser perdido si el contribuyente incumple de manera posterior en tiempo y en el monto, alguna de las parcialidades que resten, en este momento la autoridad tributaria modificará el término del monto a pagar. Además de que podrán determinar y realizar el cobro del saldo insoluto de las diferencias que resultaren derivados de la presentación de declaraciones sin tener derecho al pago en parcialidades.

Cuando el contribuyente, sujeto pasivo, tiene a su cargo un crédito fiscal determinado por la autoridad a través de una resolución que pone fin a algún procedimiento de revisión, como lo es la visita domiciliaria, la revisión de gabinete o

incluso la revisión electrónica, entonces, éste tendrá a su disposición dos opciones viables, o paga el crédito fiscal además de sus accesorios, o lo impugna a través de los medios legales de defensa, y en este último caso, después de garantizar el interés fiscal a su satisfacción de la autoridad tributaria, situación contraria estará sujeto a un procedimiento de cobro activo, denominado procedimiento administrativo de ejecución.

El contribuyente está obligado a garantizar el crédito fiscal que tiene pendiente de pago, el artículo 66-A del Código Fiscal Federal, establece que para efectos de la autorización de pagos en parcialidades o diferidos, y una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, la autoridad exigirá al sujeto pasivo la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo, más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado de acuerdo a lo estudiado en el apartado anterior.

3.3.1 NATURALEZA DEL CRÉDITO FISCAL

El Estado debe hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones fiscales, la forma en cómo lo hace es de manera coactiva y de manera efectiva, con éste propósito fue introducido el crédito fiscal al sistema jurídico mexicano, a pesar de esto, dicha figura que busca la recuperación de los medios con que el Estado lleva a cabo las actividades administrativas del país, ha manejado considerables cambios en sus características y peculiaridades que tenía desde el inicio, como consecuencia, ha cambiado por completo la naturaleza jurídica del crédito fiscal, así como el fin que persigue con su creación.

Esto se debe a que el Estado, al percatarse de la efectividad que tiene, lo ha utilizado como una forma de pago respecto de otros adeudos de naturaleza distinta a la fiscal, de modo que, en diferentes materias del sistema jurídico mexicano va a

poder encontrarse esta figura de cobro, pero presentando una naturaleza jurídica diferente dependiendo al ingreso que los origine.

Esta figura jurídico tributaria es una de las más relevantes e importantes con las que cuenta el sistema tributario mexicano, debido a que como se ha venido estudiando, representa un medio sumamente efectivo para que las autoridades fiscales recauden percepciones o adeudos de particulares de forma pronta y sin demasiadas complicaciones. Y, como se ha analizado, el crédito toma mayor importancia al momento en que se vuelve exigible, y solo basta que el Estado instaure el procedimiento administrativo de ejecución en contra del deudor tributario, sin la necesidad de acudir a diferentes medios, que, en definitiva, no serían tan expeditos como el mismo procedimiento económico coactivo.

Este cambio de naturaleza en el crédito fiscal se debe en mayor medida por las modificaciones que ha sufrido el artículo 4to del Código Fiscal de la Federación, que es la disposición que contempla el concepto y clasificación del crédito fiscal, Freyre Fregoso¹⁸⁸ comenta, que en un primer término, el crédito fiscal puede ser dividido en dos grandes rubros; el crédito fiscal en “sentido estricto” y el crédito fiscal “administrativo”; en lo que toca a la primera categoría, es aquel que deriva de ingresos meramente fiscales, como lo son las contribuciones y aprovechamientos; mientras que la segunda clasificación, se trata de aquellos créditos que nacen o que tienen su origen en ingresos no fiscales (sino de ingresos administrativos), tales como los que derivan de responsabilidades de servidores públicos, así como de todos aquellos que son créditos fiscales por simple disposición legal.

La definición del artículo 4to del CFF no precisa del todo lo que debe entenderse por crédito fiscal, cuál es su naturaleza jurídica ni cuáles son sus características, ni mucho menos, cuál es el momento de su nacimiento, exigibilidad o extinción:

¹⁸⁸ Freyre Fregoso, Gerardo (2014): *La desnaturalización jurídica del Crédito Fiscal*; México, Editorial Universidad Autónoma Metropolitana, 1ra Edición, Pág. 2.

“Artículo 4o.- *Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados 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.*

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun 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.

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.”

Como se puede vislumbrar, esta disposición se limita a efectuar una simple enunciación de los distintos tipos de créditos fiscales que se regulan en el sistema jurídico, y omite la precisión en su definición, así como en sus características generales.

En este artículo se pueden percibir diferentes clases de crédito fiscal, que gozan cada uno de una especial y muy particular naturaleza jurídica distinta entre sí, ya que, surgen de situaciones diferentes y deriven de diferentes ingresos. Ahora bien, también se debe aclarar, que, de igual forma, existen los créditos administrativos, que gozan de una naturaleza jurídica distinta, en virtud de que tienen su origen en adeudos a favor del Estado no fiscales, sino en ingresos administrativos, como lo indica el artículo analizado.

Situación contraria al de los créditos fiscales, que derivan de contribuciones y aprovechamientos, de modo que, poseen una naturaleza fiscal, en virtud de que tienen su origen en adeudos fiscales y los créditos que provienen de la responsabilidad de servidores públicos, así como de aquellos a los que las leyes les

den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena, se derivan de adeudos no fiscales, de modo que se estará en presencia de créditos administrativos.

Fernández Sagardi¹⁸⁹ señala, que esta situación pareciera inadmisibles en materia tributaria, toda vez que, incorporar como créditos fiscales los que tenga derecho a recibir el Estado de sus servidores públicos cuando deriven de responsabilidades no presentan una naturaleza fiscal, la única justificación de esto, se entiende solo desde un punto de vista procesal, ya que se les facilita el acto coactivo de cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución, que como ya se ha comentado previamente, resulta mucho más rápido.

Al derivarse de contribuciones y sus accesorios, los créditos fiscales presentaran un sentido estricto, clasificación, que no solo hace distinción a los créditos fiscales tomando en cuenta los ingresos del Estado de donde se originan, sino que además la diferencia se encuentra en el momento en que surgen, pues, el nacimiento del crédito fiscal depende del ingreso del que deriva, por ejemplo, al tratarse de impuestos, nacen desde el momento de su causación, a pesar de esto, tratándose de responsabilidades de servidores públicos, el crédito fiscal nacerá en el momento en que la misma autoridad administrativa lo determina y no así, en el momento en que se ha cometido el hecho ilícito.

Como consecuencia, la naturaleza de los efectos, privilegios y cualidades del crédito fiscal, surgirá en los distintos momentos, dependiendo de la causa del motivo de origen, ahora bien, al hablar de que nacen de las contribuciones y sus accesorios se debe considerar que de acuerdo a la norma Constitucional del artículo 31 fracción IV, las contribuciones deben reunir los siguientes requisitos:

- a) Ser destinados al gasto público.

¹⁸⁹ Fernández Sagardi, Augusto (2015): *Algunas reflexiones sobre el crédito fiscal*; México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2da Edición.

- b) Ser equitativas.
- c) Ser proporcionales.
- d) Estar determinadas en la Ley.

Sin embargo, el Estado, no importando su naturaleza, otorga la calidad de crédito fiscal a cualquier ingreso que tenga derecho a percibir, e ignora las consecuencias jurídicas que con esto ocasiona, de modo que se puede decir que poco a poco la figura del crédito fiscal se está desnaturalizando, debido a que se está incorporando el derecho de cobro que tiene el Estado sobre ingresos no fiscales, y esto se debe a la eficacia, prontitud y facilidad existente para el cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución, en donde se incluye un proceso de embargo para recuperar y garantizar de esta manera el pago del crédito. De modo que, resulta necesario hacer una mejora en la regulación legislativa del crédito fiscal en el Código Fiscal de la Federación, para evitar que se siga desnaturalizando esta figura jurídica.

3.3.2 FINALIDAD DE LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Las contribuciones van a causarse conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que se encuentran previstas en la legislación fiscal durante el lapso en el que ocurran, no es, pues, necesaria la resolución de algún tipo de autoridad para determinar el momento en que se genera el crédito fiscal, toda vez que éste va a nacer en automático al momento en que se realiza la anterior hipótesis legal.

Como consecuencia, para que un crédito fiscal pueda presumirse como tal, se necesita que el sujeto pasivo genere una obligación tributaria, al realizar un acto o incurrir en la omisión de cubrir alguna de las contribuciones a las que está sujeto, entonces, es necesario al mismo tiempo, que existe un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

Cuando una obligación tributaria es determinada en cantidad líquida es cuando se le puede denominar como un crédito fiscal, de manera que, una de las finalidades de éste es la determinación de una cantidad líquida que el sujeto pasivo está obligado a erogar, sobre esto, De la Garza¹⁹⁰ comenta, que la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos indispensables para lograr la comprobación y valorización de los diferentes elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.

Sobre el objetivo del crédito fiscal por conseguir la liquidación, Rojas Ortega¹⁹¹ refiere, que los procedimientos de liquidación o determinación pueden ser divididos en cuatro clases de procedimientos de determinación o liquidación:

- a) La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal.
- b) La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo.
- c) La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, llamada “liquidación de oficio” o “determinación de oficio”, o “liquidación estimativa”; y
- d) La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

Los créditos fiscales son los que tiene derecho a percibir el Estado que provengan de contribuciones o sus accesorios o de aprovechamientos, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena que no hayan sido satisfechos dentro del plazo que señala el Código Fiscal de la Federación, y se exige a través del procedimiento administrativo de ejecución.

¹⁹⁰ De la Garza, Sergio Francisco (2014): *Derecho Financiero Mexicano*; México, Editorial Porrúa, trigésima Edición, Pág. 217.

¹⁹¹ Rojas Ortega, Víctor (2013): *Inoperatividad legal de la exigibilidad de la garantía del interés fiscal*; México, Universidad de las Américas, 1ra Edición, Pág. 61.

Revilla considera que para que el embargo se pueda realizar, es necesario que se cumplan algunas condiciones previas:

1. La existencia de una obligación a cubrir.
 2. La notificación al contribuyente del crédito fiscal a su cargo.
 3. Que haya concluido el plazo para el pago del crédito y no se haya cubierto.
 4. Que se haya realizado el requerimiento de pago.
 5. Que, una vez hecho el requerimiento de pago, éste no se haya efectuado.
- (Revilla Cerrillo, 2014, pág. 163)

Toda vez que una obligación fiscal ha sido determinada en cantidad líquida, surge el crédito fiscal y con este, la obligatoriedad de pagarse en fecha dentro del plazo señalado en disposiciones fiscales, la falta de pago o garantía del crédito fiscal en la fecha correspondiente va a determinar que se haga exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 145 del CFF versa sobre este procedimiento, al decir que las autoridades exigirán el pago de los créditos que no hayan sido cubiertos o al menos garantizados dentro del plazo señalados por la legislación fiscal, y se practicará el embargo precautorio sobre bienes o la negociación del contribuyente, cuando el contribuyente:

- a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.
- b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

El embargo precautorio se sujeta a:

Imagen No. 17.- Elementos a los que se sujeta el embargo precautorio



Fuente: Elaboración propia

De modo, que se puede ver una presunción de mala fe en cualquiera de estos actos, como consecuencia, se llevará a cabo un embargo precautorio cuando el contribuyente, en cualquiera de las modalidades anteriores, demuestre una intención de no cubrir el crédito fiscal y los accesorios que se hubieren generado.

Cuando la autoridad lleve a cabo el embargo precautorio, lo hará hasta por un monto que equivaldrá a las dos terceras partes de la contribución, incluyendo accesorios, además de los gastos que origine la diligencia de pago y embargo.

Son multifactoriales las razones por las cuales los ciudadanos no pagan sus contribuciones; como consecuencia, el Estado cobra de manera coactiva a través del procedimiento administrativo de ejecución, regulado en el Código Fiscal Federal.

Fénech¹⁹², entiende por embargo al acto procesal consistente en la determinación de bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor, fijando su sostenimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito. El embargo precautorio se convierte en definitivo una vez que es exigible el crédito fiscal, y va a ser aplicado el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a disposiciones que se establece en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece el procedimiento del embargo definitivo y sus implicaciones.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días. La autoridad hacendaria debe ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes que llegaron a ser embargados, dentro de los tres días en que se acreditó que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio. De modo que, el crédito fiscal, en sí, es un pago que tiene derecho a percibir el Estado con la finalidad de tener financiamiento para llevar a cabo las funciones propias de este, y genera el carácter de exigible, al momento en que no se garantiza su pago, lo que da inicio al procedimiento administrativo de ejecución.

¹⁹² Fénech, Miguel (2013): *Derecho Procesal Tributario*; México, Editorial Bosch, 6ta Edición, Pág. 94.

PARTE TERCERA

EL ROL DE LOS SUJETOS EN LA SUBSTANCIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Se ha llegado ya a la tercera y última parte del presente trabajo de estudio, y es momento de hacer un pequeño breviarío de lo que hasta este momento se ha podido identificar, comenzando con, cómo es que el federalismo moderno no es resultado de una simple reunión o conclusión de una junta que tuvieron en un período gubernamental, sino que es un cúmulo de eventos históricos y políticos, la lucha y derrame de una gran cantidad de sangre de mexicanos que han luchado por la autonomía de los Estados representados por una federación, en contra de un sistema centralista que incluso, llegó a ser autoritaria, esa lucha que ha concluido en la soberanía de los Estados Unidos Mexicanos, que se apegan a una Constitución Política que otorga facultades, obligaciones, derechos, pero sobre todo, garantías a los mexicanos de que se tendrá una seguridad jurídica sobre la cual, nadie puede sobrepasar.

Además, se ha analizado como es que este federalismo se extiende a la materia fiscal, delimitando facultades en esta materia a través del Código Fiscal de la Federación que, a su vez, encuentra su fundamento en la fracción IV de la Carta Magna, al obligar al mexicano a contribuir a un gasto público mediante las diferentes formas que establece dicho Código Fiscal, siempre y cuando se mantengan los principios de equidad, proporcionalidad, y legislación.

Con estas contribuciones el Estado construye un presupuesto público, que se rigen bajo los planes de desarrollo propios de cada gobierno, debiendo acatar la legislación correspondiente, en este caso, la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, siendo las diferentes formas de contribución una parte fundamental del presupuesto, de hecho, puede que hasta más que los ingresos petroleros, ya que en las últimas administraciones gubernamentales se ha trabajado para aumentar el nivel de recaudación que a pesar de ser uno de los países que

más cobran en impuestos, México sigue teniendo bajos niveles de recaudación, y esto se debe en gran medida al hartazgo que la gente tiene debido al mal manejo de los recursos públicos, demostrado a través del incremento del comercio informal.

Lo anterior, sucede con los contribuyentes que no se encuentran registrados, a los que, sin duda, resulta más difícil de procesar, sin embargo, en el caso de contribuyentes que se encuentran en el padrón de contribuyentes y se rehúsan a realizar el pago de sus correspondientes contribuciones, generarán un crédito fiscal, el cual, si no resulta garantizado en los plazos que determina la legislación, dará luz verde a iniciar con el procedimiento administrativo de ejecución, mismo que, como ya se ha mencionado en el capítulo anterior, ha ido perdiendo su naturaleza fiscal, ya que se ha ido extendiendo a materias más administrativas e incluso privadas, debido a la literalidad del artículo 4to del Código Tributario Federal, que versa sobre el crédito fiscal, mismo que el procedimiento administrativo de ejecución busca garantizar, y esta extensión a otras materias fuera de la fiscal se ha originado debido a la velocidad y eficacia que tiene el PAE, siendo más expedito que si se llevaran procedimientos en otras materias.

Es en esta tercera y última parte en donde se estudiará el rol de los sujetos que se encuentran vinculados a éste procedimiento administrativo de ejecución, siendo por un lado, el sujeto pasivo, mejor conocido como el contribuyente que ha generado la obligación de pago por alguna de las modalidades que establece el artículo 2do del Código citado, y que no ha sido erogado en los términos que se establecen en las diferentes legislaciones en materia tributaria, y por otro lado, la figura de la autoridad en materia tributaria, por lo que se va a analizar la facultad que tiene esta autoridad en materia de comprobación fiscal, entre ellas, los procedimientos de fiscalización como lo son la revisión de gabinete o la visita domiciliaria por ejemplo, así como sus funciones recaudatorias, y el sistema de coordinación fiscal que existe en el país.

Para, finalmente, concluir en los excesos que se están teniendo al momento de la ejecución de atribuciones de la autoridad fiscal, siendo éstos, la carencia de fundamentos jurídicos de un plazo conclusivo del procedimiento administrativo de ejecución, y los efectos, tanto positivos como negativos que existe debido a la coacción del cobro, para presentar una base de sistema fiscal que, en verdad cumpla con el imperativo constitucional de brindar protección al patrimonio del contribuyente, y por supuesto al patrimonio del Estado en el caso de las liquidaciones mediante convenios, sobre todo con las grandes empresas, ya que esta falta de un plazo conclusivo pareciera perjudicial cuando no se tienen los medios legales y monetarios para poder llegar a un acuerdo con la autoridad fiscal.

Antes de comenzar con el análisis de estas figuras, es importante analizar la relación que existe entre ellos, al hablar de una relación se hace referencia a un vínculo, conexión de algo con otra cosa, en la particular situación, esta correspondencia entre el Estado y el contribuyente en su calidad de pagador de impuestos; es decir, hay una relación que tiene como línea central el impuesto y demás tipos de contribuciones.

Así como las actividades que puede realizar el Estado deben estar fundadas en la ley, y los pagos que realiza el contribuyente también deben estar en ley, de modo que, la relación entre el Estado y el contribuyente también encuentra su origen en la ley y es regida por establecimientos tributarios, como consecuencia se le denomina como relación jurídico-tributaria.

Romero Gómez¹⁹³, sobre esta relación comenta, que puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

¹⁹³ Romero Gómez, Paul Mbareq (2013): *Doble tributación en México, en relación con la capacidad contributiva*; México, Universidad de las Américas, Pág. 15.

Esta relación surge en el momento en que la norma en materia fiscal establece hechos hipotéticos que son hechos a través de los cuáles, en caso de que ocurrieran en la realidad, los gobernados tendrían que erogar un impuesto o demás contribuciones, a estos hechos hipotéticos vertidos en ley se les denomina como hechos imponibles.

Una de las legislaciones que es más directa y clara al momento de explicar el hecho imponible es la de España, que lo define como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada contribución y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal,¹⁹⁴ éste es el pago de contribuciones, además de la facultad que tiene el Estado de percibir, y como se ha establecido en la presente investigación, exigir dichos pagos.

Al ser considerados como hechos hipotéticos, éstos pueden ocurrir o no, de modo que, si no ocurrieran, no existiría la relación jurídico tributaria, sin embargo, en caso de que se realice el hecho imponible en la realidad, entonces, surge la relación entre el Estado y los contribuyentes, cuyo resultado es un conjunto de derechos y obligaciones para ambos que se encuentran vertidos en la ley.

Si consideramos que el Impuesto al Valor Agregado, es aquel que grava el valor añadido de un producto o servicio de consumo, y a pesar de que este es un impuesto que puede ser trasladado para no pagarlo, es un impuesto que es pagado incluso por un niño que vaya a la tienda por una golosina, pagando el IVA que se grava de dicho producto, y que indiscutiblemente el niño no va a llevar a cabo el proceso de traslación del Impuesto al Valor Agregado, a pesar de esto, se debe tener una capacidad jurídica, y que por supuesto tenga la edad suficiente para contar con un Registro Federal de Contribuyentes, lo que, como consecuencia, presenta que no todos los que pagan un tributo terminan siendo sujetos pasivos en una relación jurídico-tributaria.

¹⁹⁴ Definición de hecho imponible en la Ley 58/2003 (Ley General Tributaria de España).

De manera que, la obligación principal que surge en esta relación es la del pago de impuestos y otras contribuciones, entre otras:

Imagen No. 18.- Hechos Hipotéticos establecidos en Ley



Fuente: (Huepa Onofre, 2018, pág. 15)

En la obligación tributaria se van a encontrar principalmente a dos sujetos como ya se ha mencionado anteriormente, el sujeto activo, que es que mantiene la facultad de establecer, determinar y exigir el pago de la prestación respectiva, la facultad concedida en preceptos jurídicos que son aplicables y a un deudor o sujeto pasivo.

Por su importancia, se comenzará con el sujeto pasivo, mejor conocido como el contribuyente, que no solo tienen la obligación de pagar una contribución correspondiente al hecho hipotético vertido en ley que le corresponda, sino que además de esto, corresponde a ésta figura la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, pero si están obligados a presentar la información correspondiente, de modo que es menester comenzar con el análisis de éste miembro de la relación jurídico-tributaria.

CAPÍTULO 1

LOS CONTRIBUYENTES (SUJETO PASIVO)

El sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, es la persona física o moral sobre la cual reside la obligación de pago de una prestación determinada al Estado, Flores Zavala¹⁹⁵ sobre esto comenta, que una persona está obligada al pago, es decir, es sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando su situación coincide con la que la ley señala como hecho generador de la prestación que el Estado tiene derecho a percibir, es decir, el individuo realizar el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el tributo, así como al individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.

Como se comentó al final de la pequeña introducción a esta tercera parte del estudio, la obligación primordial del sujeto pasivo es la de pagar un impuesto o contribución, así como sus accesorias, sin embargo, ésta solo es una obligación principal, mientras que existen otras secundarias que nacen de la relación jurídico tributaria como son la de hacer, la de no hacer y la de tolerar, éstas serán estudiadas más a profundidad en el numeral 1.2 de esta tercera parte.

El sujeto pasivo es el particular, es decir, personas físicas o morales que se encuentran obligadas a satisfacer el cumplimiento de las obligaciones que se generen, Nájera Martínez¹⁹⁶ comenta, que el sujeto pasivo es el que responde a la categoría de contribuyente en nuestra legislación, es quien realiza el hecho generador o quien percibe el ingreso, quien obtiene en forma directa un beneficio que incrementa su patrimonio, y en tal virtud es el obligado directo al pago de la contribución por adeudo propio.

¹⁹⁵ Flores Zavala, Ernesto, Op. Cit. Pág. 55.

¹⁹⁶ Nájera Martínez, Alejandro (2013): *Derecho Tributarios*; México, Tecnológico de Estudios Superiores Oriente del Estado de México, Pág. 32.

Lo anterior, se refiere a que no solo quien recibe directamente el ingreso será sujeto de contribuciones, sino de igual manera puede ser un asalariado, la renta de inmuebles, es decir, quien percibe ingresos por cualquier causa, la doctrina ha tomado en cuenta diferentes clasificaciones con respecto a los sujetos pasivos de la relación tributaria, de las cuáles Sánchez Gómez¹⁹⁷, los clasifica en cuatro siguiendo la tradición doctrinal mexicana:

1. Sujeto Pasivo principal.- Es aquella persona física o moral nacional o extranjera sobre la cual recae el deber contributivo por estar obligado y lleva directamente a cabo el hecho y se encuentra en la situación jurídica de hecho que genera el tributo por ello tiene la responsabilidad principal.
2. Sujeto pasivo con responsabilidad solidaria.- Es aquella persona física o moral, nacional o extranjera que en virtud de haber establecido una relación jurídica con el sujeto pasivo principal, adquiere concomitantemente la obligación de cubrir el tributo en nombre del deudor principal, en aquellos casos y condiciones que así lo indique expresamente la norma jurídica. Los sujetos pasivos con responsabilidad solidaria se encuentran previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.
3. Sujetos pasivos con responsabilidad sustituta.- Es aquella persona que, se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe, con respecto de un acto jurídico generador del tributo a los que la ley hace responsables del pago bajo determinadas circunstancias, como es el caso de los retenedores o de las personas a las que les imponga la ley de recaudar contribuciones a cargo del sujeto pasivo principal, como son los fedatarios o funcionarios públicos que actúan por receptoría, que deben hacer certificaciones de documentos, expedir constancia o registrar un acto jurídico.

¹⁹⁷ Sánchez Gómez, Narciso (2015): *Derecho Fiscal Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 12da Edición, Pág. 369-374.

La obligación por sustitución se hará presente cuando el funcionario público, fedatario, o el articular que se trate, no se cercioran del cálculo y del pago del impuesto y por lo tanto debe responder por el gravamen hasta por el monto del mismo en nombre del deudor principal.

4. Sujeto pasivo con responsabilidad objetiva.- Dicha responsabilidad se presenta cuando el adquirente de un bien o de una negociación debe responder por disposición de la ley del monto de un gravamen como sujeto pasivo obligado directamente al pago del mismo, por haber dejado insoluto su pago por el propietario anterior, que no pago en tiempo ese deber a contribuir.

Como consecuencia, esta calidad de sujeto pasivo puede recaer en diferentes figuras, las cuáles, Cortés Cabrera¹⁹⁸ coadyuva con sus definiciones:

- a) Persona Física: Individuo reconocido con obligaciones y derechos desde el punto de vista legal, ya que la Constitución le otorga no solo garantías individuales sino también obligaciones, que puede ejercer el comercio en el momento que se tengan las aptitudes suficientes para ejercer el derecho, que cuente con una capacidad jurídica.
- b) Persona Moral.- Para efectos de reconocer la personalidad jurídica de una persona moral, es necesario constituirse o formarse como una asociación de dos o más personas, señalando por medio de un acta constitutiva las características de dicha sociedad.
- c) Organismos Públicos Descentralizados con personalidad jurídica propia.
- d) La Federación, Estados, Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado, actuando en ejercicio de sus funciones de derecho público.
- e) Agrupaciones sin personalidad jurídica propia. Similares a personas morales privadas como una sociedad de hecho o irregular.

¹⁹⁸ Cortés Cabrera, Alma Ruth (2016): *Personas Física y Morales*; México, Editorial Universidad Virtual del Estado de Guanajuato, Pág. 145.

f) Naciones extranjeras cuando en ellas se agrave al Estado Mexicano.

Ahora bien, en materia de Impuesto Sobre la Renta, son considerados sujetos pasivos los establecidos en el artículo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Cada legislación en materia tributaria mantiene en sus primeros artículos las figuras que estarán sujetas al pago de la contribución propia de dicha ley, es por eso que es necesario analizar el marco constitucional de este sujeto propio de la relación jurídico tributaria, que no solo mantiene derechos y obligaciones, sino también una serie de garantías individuales que deben ser respetadas incluso en materia tributaria.

1.1 MARCO CONSTITUCIONAL

Es importante comenzar haciendo hincapié en que la legislación mexicana no contaba con un Código Fiscal de la Federación que incluyera un concepto de contribuyente o de sujeto pasivo, sin embargo, a partir de 1937 se publica la Ley de

Justicia Fiscal y Administrativa y, es a través de ella en donde se marca el inicio de las actividades del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, que en la actualidad se conoce como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, posterior a este suceso se publica en el Código Fiscal de la Federación el concepto de sujeto o deudor de un crédito fiscal. Torres Espinosa¹⁹⁹ refiere, que en 1938 se publicó en el CFF el numeral 20 en donde se consideraba por sujeto o deudor de un crédito fiscal a la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal. Por su parte el CFF de 1967 estipulaba en su artículo 13 como sujeto pasivo a la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal. En 1981 el CFF hace mención de la figura de contribuyente, sin definirlo, limitándose a decir que contribuyente es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

En la actualidad, es el artículo primero el que determina los sujetos al pago de contribuciones al gasto público:

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

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

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

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

¹⁹⁹Torres Espinosa, Blanca (2013): *Los Derechos y obligaciones de los contribuyentes entorno al Procedimiento Administrativo Ejecución en el Sistema Federal Mexicano*; México, Editorial Edumed Pág. 3.

Por supuesto, esto se desprende de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, además de este precepto, y de los principios que en él se guardan, está el párrafo tercero del artículo 1º Constitucional, el cual, entre otras cosas, establece que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y el de progresividad. Sobre el primero de estos principios, la universalidad, Peces-Barca²⁰⁰ señala, que la universalidad de los derechos humanos implica que estos derechos se adscriben a todos los seres humanos, y por lo tanto, son exigibles por todos en cualquier contexto político, jurídico, social, cultural, espacial y temporal.

De manera que, la condición humana será inherente al respeto de los derechos humanos, además de que reflejan el consenso de la comunidad internacional en materia de derechos subjetivos inalienables de todas las personas, por otro lado, la indivisibilidad implica que los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales son una unidad, de modo que deben entenderse de manera holística, como lo señala Vázquez²⁰¹, la indivisibilidad debe ser entendida como una sola estructura y nunca de forma aislada o separada, de éste modo, la concreción de los derechos se alcanza mediante la realización conjunta de todos ellos.

Respalda la idea de que no hay una jerarquía entre los diferentes derechos, debido a que todos son igualmente necesarios para la vida digna, y por otro lado dispone que no se puedan proteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otro.

La interdependencia expresa una necesidad de vinculación entre todos los derechos humanos, existiendo relaciones recíprocas entre ellos, de manera que, el

²⁰⁰ Peces-Barba, Gregorio (1994): *La universalidad de los derechos humanos*; San José, Corte Interamericana de Derechos Humanos, Pág. 401.

²⁰¹ Vázquez, Luis Daniel (2013): *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, Pág. 135.

disfrute de un derecho en particular o grupo de ellos dependerá de la realización de otros derechos. Serrano²⁰² comenta, que la interdependencia, puede ser explicada a través de las siguientes relaciones:

- A. Un derecho depende de otro(s) derecho(s) para existir.
- B. Dos derechos (o grupos de derechos) son mutuamente dependientes para su realización.

En resumen, el respeto y garantía de un derecho va a impactar en el de los demás, y finalmente, la progresividad, que implica que los derechos humanos deben concretar las exigencias de la dignidad en cada momento histórico, ya que las necesidades personales y colectivas no son estáticas, sino que aumentan según el progreso social, cultural económico, o industrial de la comunidad. El derecho mexicano ha sufrido cambios importantes debido a las reformas del 10 de junio de 2011; resultado de juicios sobresalientes como el caso Rosendo Radilla Vs. El Estado Mexicano, en donde la Corte Interamericana obliga al gobierno mexicano a respetar, promover, proteger y garantizar los Derechos Humanos. De ahí, que la reforma antes mencionada trae consigo garantías jurídicas, como el principio de interpretación, principio *pro homine*, principio de Derechos Humanos, control difuso constitucional²⁰³ y convencional.²⁰⁴

Los Derechos Humanos son universales; en virtud de que persiguen al Ser Humano en donde quiera que este se encuentre, son inalienables; independientes por la

²⁰² Serrano Rojas, Sandra (2015): *Compendio de Derecho Constitucional*; México, Universidad Iberoamericana, 2da Edición Pág. 61.

²⁰³ El control de la regularidad constitucional de las leyes y otros actos es un elemento esencial de todo Estado constitucional de derecho. Existen diversos procedimientos jurídicos, cada uno con peculiares características, para mantener la vigencia del orden establecido por la ley fundamental, pero que comparten como justificación el carácter supremo de la Constitución como norma jurídica y la exigencia de mantener el respeto a sus disposiciones; estos procedimientos pueden ser clasificados desde diversos puntos de vista, destacando entre ellos aquel que distingue entre procesos *ad hoc* para la declaración de inconstitucionalidad de un acto y el control ejercido por los jueces o autoridades ordinarios dentro de los procedimientos de su competencia, reputado de carácter "difuso".

²⁰⁴ La resolución de la Corte permite a partir de ahora, es que cualquier juez de la República cuando conozca de un asunto de su competencia, pueda inaplicar una norma cuando considere que es contraria a la Constitución (control difuso) o a los tratados internacionales firmados por México.

individualidad e indivisible, puesto que están aparejados continuamente a la esencia inalienable de la persona, y evidentemente dados a una progresividad social, a través de la cual se van catalogando las libertades más esenciales del ser humano para que éste pueda desarrollarse, de éstos, Quintana²⁰⁵ alude, que se entiende por Derechos Humanos al conjunto de garantías que establecen los ordenamientos legales, nacionales e internacionales, con el objeto de proteger, frente al poder público, los Derechos Fundamentales de los Seres Humanos, en cuanto a su dignidad y respeto que merecen, por el mero hecho de pertenecer a la especie humana.

La aplicación de estos derechos es de carácter supremo, están más arriba de cualquier disposición legal fiscal federal como es el CFF, o LISR o LIVA etc., de tal forma, que, derivado del multicitado artículo 133 Constitucional, que contempla a la letra:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.”

En otras palabras, para que nazca y viva cualquier Ley, federal o local, para que cualquier disposición o acuerdo administrativo tenga plena validez, para que los actos y resoluciones judiciales sean legales, tienen antes y sobre de todo, que encontrar su fundamento en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los Derechos Humanos ahora entran a la protección legal del control constitucional, ya sea concentrado o bien difuso, y a partir de este último, constitucional o

²⁰⁵ Quintana Roldán, Carlos (2013): *Derechos Humanos*; México, Editorial Porrúa, Pág. 21.

convencional. Esto es, entran a la protección que ofrece la Ley de amparo a través del juicio respectivo; y por otro lado, se obliga al Poder Judicial que ha de enjuiciar, o cualquier otra autoridad que desglose un procedimiento contencioso administrativo, como lo que hace el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, e incluso, cualquier tipo de autoridad, esto es, desde la primera persona que hace el requerimiento fiscal administrativo, debe y tiene que respetar el derecho humano fundamental, de donde nace el principio *pro homine*.

Lo que quiere decir que; la autoridad fiscal se obliga a llevar a cabo un control difuso constitucional en los casos en los que intervienen, o sea, que tienen que ventilar necesariamente los Derechos Humanos dentro del procedimiento, razonarlos, explicarlos y decir si están respetados o no. Y el control difuso convencional, respecto de los Tratados Internacionales y su aplicación en el ejercicio de sus facultades y los procedimientos en donde intervengan.

Según Amaya²⁰⁶, el Principio *Pro Hominis* prescribe constitucionalmente cuáles deben ser en primer lugar, la plataforma de acción para interpretar los derechos fundamentales; en segundo lugar, el sentido tuitivo o protectorio que debe adjudicársele a la interpretación en favor del ser humano; en tercer lugar, dar certidumbre sobre los límites de los derechos fundamentales.

En cuarto lugar, cómo debe dirimirse una decisión jurisdiccional entre diversas soluciones posibles, debiendo optar por la solución más beneficiosa a los derechos del individuo, soslayando aquella que garantice en menor grado un derecho fundamental. Por tal motivo, todo apartamiento jurisdiccional de estos estándares importa una flagrante interpretación violatoria del Derecho de la Constitución, otorgándosele verdadero valor de Garantía de Interpretación de la Constitución.

²⁰⁶ Amaya Villarreal, Álvaro Francisco (2014): *El principio pro homine: interpretación extensiva*; México, Editorial Res International Law, Pág. 49.

Esto nos lleva invariablemente a que todo tipo de autoridad debe y tiene necesariamente que interpretar *pro homine* su aplicación de la Ley hacia el ciudadano; y la autoridad tributaria no es la excepción; debe y tiene necesariamente que llevar a cabo interpretaciones de la Ley, de acuerdo a lo que más beneficie a la persona, al ciudadano, y en sí, cuando entremos a observar los diversos derechos del contribuyente en el siguiente inciso, se verá cómo hay derechos específicos a través de los cuales, la autoridad fiscal debe y tiene necesariamente que convertirse incluso, en un defensor de los propios derechos del contribuyente.

Lo anterior en virtud de que partiendo del principio de sencillez²⁰⁷ en el pago de la contribución, que no se ha respetado en nuestra legislación, y que es una verdadera maraña de leyes y artículos que en muchas de las veces se contradicen entre ellos mismos, quien sabe y está capacitado para ofrecer asesoría, sin duda alguna es la autoridad fiscal representada, en este caso, por el personal del SAT, la cual está obligada por el principio *pro homine*, no solamente a interpretar la Ley en favor del ciudadano, sino de informarlo y asistirlo como se verá a continuación.

1.2 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Se ha dicho ya, que en el momento en que la actividad del contribuyente encuadra con alguno de los supuestos hipotéticos contemplados en la ley, la consecuencia será la relación jurídico tributaria entre el contribuyente y el Estado, compuesta de una serie de derechos y de obligaciones, siendo la principal, el pago de una contribución, sin embargo, existen otras obligaciones, ya sean accesorias o independientes, de las cuáles, De la Garza²⁰⁸ comenta, que hay relaciones tributarias cuyo contenido no es el pago de una contribución, sino las relaciones con

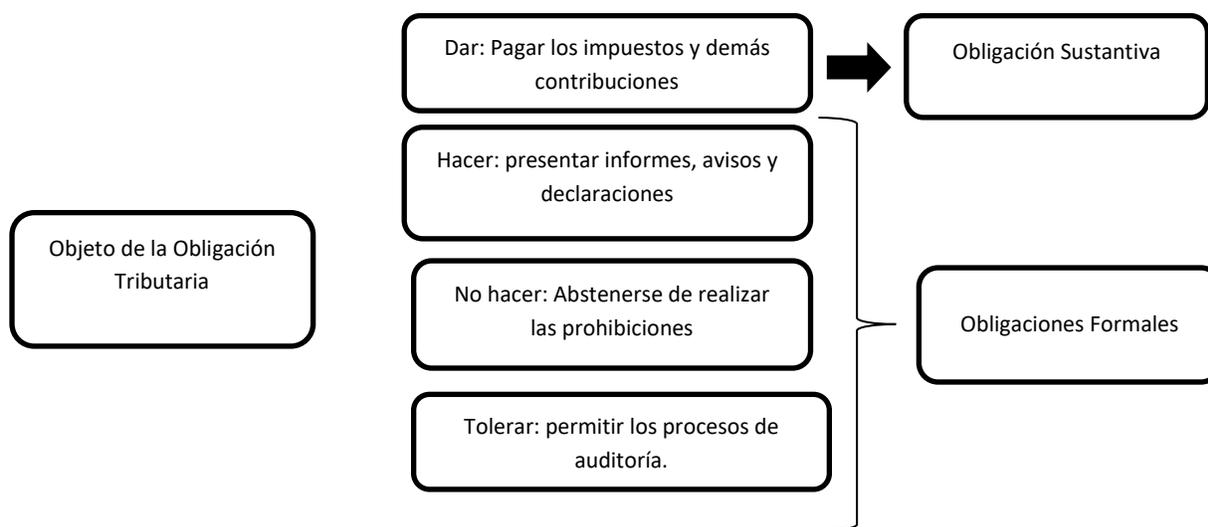
²⁰⁷ El Principio de Sencillez en el sistema impositivo.- Se dice que un sistema fiscal es sencillo cuando está compuesto por unos pocos impuestos de base muy amplia. Las ventajas de un sistema fiscal sencillo son:

- Reduce la presión fiscal indirecta de los individuos. Reduce el coste (monetario o no) en que los contribuyentes incurren para cumplir sus obligaciones tributarias.
- Reduce el fraude. Un sistema complicado puede crear un rechazo por parte de los contribuyentes.

²⁰⁸ De la Garza, Sergio Francisco: Op. Cit. Pág. 451.

obligaciones de hacer, de no hacer y de tolerar, que, sin embargo, son tributarias porque están vinculadas con la obligación tributaria principal. Si se observa la siguiente imagen:

Imagen No. 19.- Objeto de la Obligación Tributaria



Fuente: Elaboración Propia

Como consecuencia de lo anterior, se habla de cuatro tipos de obligaciones en la relación jurídico tributaria:

- a) **Obligación de Dar:** Obligación tributaria principal o sustantiva, se refiere a la obligación de pagar o dar dinero a través de los impuestos u otras contribuciones que el Estado exige por el hecho de caer en alguno de los supuestos que en cada una de las leyes se establecen, de modo que, el Estado tiene derecho a percibir dicho ingreso e incluso, de exigirlo.
- b) **Obligación de Hacer.-** A partir de aquí se consideran obligaciones denominadas formales, que son obligaciones accesorias que giran alrededor de la obligación principal, que es la de dar, y que surgen de la interrelación entre Estado y contribuyente, esto se da como consecuencia de la obligación

de dar. Esta obligación de hacer se refiere a la presentación de declaraciones, manifestaciones, avisos, llevar la contabilidad, entre otras más obligaciones que sirven en la adecuada determinación de la cantidad del impuesto a pagar.

- c) Obligación de NO Hacer.- Hace referencia a las prohibiciones establecidas en las diferentes legislaciones tributarias, es decir, hacer uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes, llevar dos o más sistemas contables con diferente contenido, e incluso, introducir ciertas mercancías a través de establecimientos no autorizados, de modo que son obligaciones que buscan frenar la evasión fiscal.
- d) Obligación de Tolerar.- Esta obligación hace referencia a la tolerancia que debe tener el contribuyente en la actividades de comprobación que realiza la autoridad fiscal, al momento de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, un claro ejemplo, y caso que estudiaremos en incisos posteriores dentro de la presente investigación, es el de las visitas domiciliarias; éstas obligaciones se relación con la comprobación por parte de la autoridad tributaria de que el contribuyente está realizando de manera efectiva el pago de impuestos que le corresponden.

Nájera Martínez²⁰⁹, sobre estas obligaciones señala, que las formales corresponden a diferentes conceptos como los referidos en el Registro Federal de Contribuyentes, relativo a la inscripción y avisos de cambio, cierre, cancelación, suspensión o liquidación de actividades, o bien, a la contabilidad del contribuyente. Otras obligaciones se refieren al uso de formas fiscales, las cuáles aprueba con antelación administrativa y, por último, diversas disposiciones en uso de comprobantes fiscales.

²⁰⁹ Nájera Martínez, Alejandro: Op. Cit. Pág. 79.

Como consecuencia, algunas de las obligaciones más importantes del contribuyente son las relacionadas con:

- a) Registro Federal de Contribuyentes.
- b) La llevanza de la Contabilidad.
- c) La conservación de la documentación contable.
- d) Infracciones y Delitos.
- e) Uso de formas fiscales.
- f) Obligación de expedir comprobantes.
- g) Identificación de contribuyentes.

Cabe aclarar que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece en su artículo 4to., la obligación de los servidores públicos para facilitar al contribuyente el ejercicio de sus derechos, pero también el cumplimiento de las obligaciones, de modo que, las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de contribuyentes deberán ser llevados en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que esto no perjudique el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

1.3 DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en su artículo 2do. establece que:

“Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

- I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.*
- II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.*

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que, en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que, de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.”

Esta ley tiene poco más de 10 años, pues, con su publicación en el Diario Oficial de la Federación el día 23 de junio del 2005, se obliga el reconocimiento y pronunciamiento de los principales derechos y garantías que todos los contribuyentes tienen en la relación jurídico tributaria que mantienen con el Estado, sin validar aquellos reconocidos por otras leyes fiscales; estos derechos pueden ser resumidos en diez principales, establecidos en el artículo antes citados, y de los cuáles se profundizará a continuación.

1.- Derecho de ser informado.- En las fracciones I, III, IV, V y XII del artículo 2, se encuentra el derecho a ser informado y asistido, del cual, Arriola Hernández²¹⁰ comenta, que representa que el contribuyente tiene derecho a mantenerse informado y asistido por la autoridad tributaria en el ejercicio de sus derechos, así como en el cumplimiento de sus obligaciones, proporcionando en todo momento la información suficiente, respecto al de su situación fiscal en los diferentes supuestos o etapas de su relación con la autoridad.

En materia de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, el contribuyente tiene derecho a que se le informe y ser asistido sobre sus derechos y obligaciones, así como de cualquier acto de autoridad tendente a comprobar el cumplimiento, contenido y alcance de sus obligaciones, de manera que, por un lado, se encuentra obligado a tolerar, pero por otro, que se le tenga informado en todo el debido proceso.

²¹⁰ Arriola Hernández, Sebastián (2016): *Marco Legal de los Contribuyentes en México*; México, Editorial Themis, 1ra Edición, Pág. 109.

En el caso de ser parte de un procedimiento, como es el presente caso de estudio, este derecho comprende conocer la identidad de la autoridad bajo cuya responsabilidad se tramite, así como el estado de la tramitación, además de obtener certificación y copia de declaraciones presentadas en el procedimiento.

2.- Derecho a ser escuchado.- En las fracciones X y XI del 2do artículo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se encuentra el derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer pruebas conforme a las disposiciones aplicables y que éstos sean tomados en cuenta por la autoridad competente, administrativa o jurisdiccional, antes de emitir la resolución.

Como consecuencia, el órgano administrativo debe tomar en cuenta todos los alegatos, así como las pruebas que se ofrezcan al momento de redactar la resolución, y a pesar de que no sean aceptados estos criterios, sí debe realizarse una mención expresa de cada una de ellas en la propia resolución.

3.- Derecho de petición.- En la fracción V del artículo 2do, así como en su artículo 9no, se presenta éste derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones fiscales, antes del pago de derechos respectivos, además de formular consultas a la autoridad tributaria, Bartra Cavero²¹¹ señala al respecto, que en términos operativos, la petición es la solicitud verbal o escrita que se presenta ante un servidor público con el fin de requerir su intervención en un asunto concreto.

De manera que, el contribuyente tiene no solo la posibilidad, sino el derecho, a consultar a la autoridad tributaria del tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales concretas a las que se enfrenta, quien deberá darle respuesta de manera escrita en un cierto plazo.

4.- Confidencialidad y protección de datos.- Como su nombre lo indica, el contribuyente tiene derecho a que la autoridad tributaria tenga un debido resguardo

²¹¹ Bartra Cavero, José (2016): *El Derecho de Petición*; México, Editorial USMP, 1ra Edición, Pág. 5.

la información, datos, informes, antecedentes que el contribuyente, e incluso, terceros que estén involucrados, les proporcione, los cuales podrán ser utilizados en los casos previstos por la legislación aplicable.

5.- Autocorrección fiscal.- Aplicado en el inciso XIII del citado artículo 2do, habla del derecho de corregir la situación fiscal del contribuyente con motivo de ejercicio de facultades de comprobación que lleva a cabo las autoridades hacendarias, de modo que, el contribuyente tiene la posibilidad de autocorregirse en distintas contribuciones objeto de la auditoría con la presentación de una declaración normal o complementaria correspondiente, es importante denotar que éste derecho tiene un rango de tiempo que comprende entre el inicio de las facultades de comprobación, y hasta antes de que la autoridad hacendaria realice la notificación de la resolución determinante de dichas contribuciones que fueron omitidas, con esto se evita caer en el delito de defraudación fiscal.

6.- Derecho a no pagar más de lo correspondiente.- Ruiz López²¹², sobre esto comenta, que el no pagar más contribuciones de lo que es debido, consiste en que el contribuyente pagador de impuestos tiene el derecho a pagar únicamente la cantidad correcta de contribuciones, esto también se encuentra regido por los principios, tanto de equidad como el de proporcionalidad, además de que la misma fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, determina que es obligación del mexicano contribuir para el gasto público de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En otras palabras, habla de la posibilidad que tiene el contribuyente de acceder a la devolución de excedentes en cantidades que haya pagado de manera indebida, así como también en el caso de obtener saldos a favor que resulten en sus declaraciones, siempre y cuando se determine de manera correcta y conforme a las disposiciones de ley.

²¹² Ruíz López, María Esther (2017): *Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido*; México, Ruiz Consultores, Pág. 1.

7.- Derecho de acceso a la justicia fiscal.- Incluidos en la fracción XIV del artículo 2do de la estudiada Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, representa el derecho al ejercicio y defensa de sus derechos y obligaciones tributarias, a usar los medios proporcionados por el Estado, así como el acceso a una justicia fiscal efectiva, relacionado con garantías de igualdad; implica para la materia tributaria, la obligación del Estado de garantizar la existencia de un sistema de justicia efectivo.

8.- Derecho a la presunción de buena fe.- Como su nombre lo señala, el contribuyente tendrá el derecho a que en sus actuaciones se presuma la buena fe, de modo que corresponde a la autoridad tributaria acreditar la existencia de cualquier circunstancia agravante en la comisión de infracciones fiscales, sin embargo, en la actualidad este derecho se ha estado violentando con la modificación del artículo 69-B y la adición del artículo 69-B Bis, en materia de operaciones inexistentes, en donde se versa que se presumirá de culpable al contribuyente, y éste mismo quien debe presentar pruebas en contrario en un plazo establecido.

9.- Derecho a una administración ágil y eficiente.- Dentro del artículo 2do se puede encontrar este derecho en las fracciones: I, VI y IX, y representa el derecho que tiene el contribuyente a que la actuación de la administración tributaria sea ágil y transparente, así como también que se mantenga orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente y que sea desarrollada en la forma en que resulte menos onerosa al contribuyente.

10.- Derecho a un trato respetuoso.- Finalmente, es la fracción VIII del referido artículo 2do, que establece que se le debe dar un trato con el debido respeto y consideración al contribuyente por parte de los servidores públicos de la Administración Tributaria.

Es una realidad que la autoridad tributaria no siempre respeta los derechos del contribuyente, sin embargo, existen instancias como la Procuraduría de la Defensa

del Contribuyente que defienden estos derechos en contra de actos arbitrarios por parte de la autoridad, incluso, esto se encuentra plasmado en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, en donde se establece que a ésta Procuraduría le corresponde el tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así, como determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

1.3.1 DERECHOS FUNDAMENTALES (HUMANOS) TRASGREDIDOS POR LA EJECUCIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL

Los derechos fundamentales son una parte importante en todos los textos constitucionales modernos, que tienen un carácter marcadamente histórico, estos derechos no han sido reconocidos desde siempre, han ido conquistándose de manera progresiva, a través de esfuerzos, luchas y resistencias de grupos sociales.

Orozco Hernández²¹³, define a los Derechos humanos como aquellos derechos que tiene cada hombre o mujer por el simple hecho de serlo y formar parte de la sociedad en la que vive, los titulares de estos derechos son todos los seres humanos, tanto mujeres como hombres, niños, ancianos, nacionales, extranjeros, indígenas, mestizos, los ricos como los pobres, discapacitados, etc., todos tenemos derechos humanos.

De manera que, los derechos humanos representan un factor indispensable para que las personas puedan desarrollarse de manera plena, en todos los planos de su vida, tanto de forma independiente, así como siendo parte activa de una sociedad, buscan proteger principalmente la vida, la libertad, la dignidad del ser humano, la igualdad, la seguridad, la integridad física y por supuesto la propiedad de cada ser humano, éstos derechos mínimos fundamentales representan la conquista más grande de la humanidad.

²¹³ Orozco Henríquez, Jesús (2014): *Los derechos Humanos de los Mexicanos*; México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 12da Edición Pág. 9.

México se ha sumado a otros países en la búsqueda del respeto de estos derechos, y participa en la elaboración de los instrumentos internacionales necesarios para lograrlo, son obligatorios para países que lo firman y ratifican los cuáles son llamadas declaraciones, pactos, tratados, convenciones o convenios; entre los principales se encuentran:

1. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la ONU, de 1966.
2. Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU, de 1966.
3. Convención Americana sobre Derechos Humanos de la OEA, de 1969.
4. Convención sobre los Derechos del Niño de la ONU, de 1989.
5. Convenio de la OIT número 169 sobre Pueblos Indígenas y Tribales en Países Independientes, de 1989.

En 1981 fueron ratificados y entraron en vigor los tres primeros, el cuarto y quinto fueron ratificados en 1990, solo el quinto entró en vigor ese mismo año, y el cuarto, lo fue al siguiente año, cabe mencionar que la Carta de las Naciones Unidas se da en 1945 y la Declaración Universal de los Derechos Humanos se suscribe en 1948, instrumentos que son base para los tratados internacionales antes mencionados. Según Burgoa Orihuela²¹⁴, en la Constitución, los Derechos Humanos estaban previstos antes de la reforma de 2011, principalmente en el capítulo llamado “De las Garantías Individuales”. Se puede decir que, la garantía individual es la medida jurídica bajo la cual el estado reconoce y protege un derecho humano.

Algunos tratadistas distinguen entre los derechos establecidos en la Constitución y los instrumentos o medios procesales que los protegen, considerando que tales instrumentos son estrictamente la garantía de los derechos (como es el caso del juicio de amparo), por lo que sostienen que el término garantía se debe reservar para los instrumentos procesales protectores de los Derechos Humanos y no para

²¹⁴ Burgoa Orihuela, Ignacio (2018): *Las Garantías Individuales*; México, Editorial Porrúa 41 Edición, Págs. 161 y 162.

referirse a los derechos en sí. Sin embargo, estas distinciones tienen un carácter técnico, ya que en la práctica y en el lenguaje común, la gente identifica derecho humano y garantía individual de manera similar, razón por la cual en los trabajos de divulgación se les considera sinónimos.

Es indiscutible que el pago de impuestos o contribuciones representa uno de los deberes ético y obligaciones primarias de los individuos, con el objetivo de sostener el gasto público, y de esta manera cumplir con una responsabilidad solidaria social, es en este desembolso en donde los miembros de la sociedad se reivindicán en su más alta dignidad de ciudadanos, pues, se desprenden de un ingreso propio con el fin de contribuir a un bien mayor que por supuesto los trasciende en lo individual y que es el de la propia viabilidad de la sociedad a la que pertenecen.

Más allá de ser una obligación, el deber de contribución representa un concepto innato al de ciudadano o gobernado, en correlación inmediata con este deber, adquiere especial relevancia la defensa, reconocimiento y tutela de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en México, la Constitución Política es la creación humana alrededor de la cual gira y se justifica el Estado de Derecho, como consecuencia, todo acto o institución que se encuentre en vigencia dentro del territorio mexicano debe respetar y seguir los principios que de ella emanan, no importando la materia a que se apliquen. Por consecuencia, todo deber contributivo debe de encontrar su fundamento en un ordenamiento jurídico, principalmente la Constitución, ya que, es necesario que la actividad de todo tipo de autoridad deba y tenga que respetar los lineamientos constitucionales, especialmente los Derechos Humanos. Así, si se denota el artículo 1 de nuestra Constitución que dice a la letra:

***“Artículo 1o.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.*

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.”

El párrafo tercero es bastante claro; todo tipo de autoridad, llámese fiscal, militar, inclusive de materia de amparo, deben y tienen la obligación de:

- Promover.
- Respetar.
- Proteger.
- Garantizar.

Los Derechos Humanos, de conformidad con los principios de:

- Universalidad.
- Independencia.
- Indivisibilidad.

- Progresividad.

Los Derechos Humanos en la actualidad, debido a la reforma de 2011-2012, ahora significan la aplicación de un derecho reconocido de la más alta jerarquía, en los términos y condiciones que establece el artículo 133 Constitucional, ya antes analizado.

Ni siquiera el derecho internacional público está por arriba de los lineamientos constitucionales, de hecho, hay corrientes de diversos autores que consideran que el derecho internacional público está arriba de nuestro derecho interno, pero hay una cierta confusión en su visión, ya que para que el derecho internacional público pueda aplicarse en el territorio nacional, debe antes que nada estar negociado por el Ejecutivo Federal, ceñirse a los lineamientos que la propia Constitución Política establece, y finalmente, estar debidamente ratificado por el Senado.

Por lo que, la pregunta que nos nace es, ¿Bajo qué premisas llega a ser concebible que nuestra legislación interna puede estar subordinada a la internacional pública, si para que ésta última pueda tener aplicación en nuestro país, está obligada a la subordinación del orden jurídico interno, específicamente al artículo 133 Constitucional?

De ahí, que es una aplicación subordinada de la negociación jurídica internacional, y por supuesto, toda ley que emana de la Constitución, ya sea federal o estatal, debe necesariamente ajustarse a los presupuestos constitucionales, no puede ir en contra del origen del que emana.

Como consecuencia de lo anterior, el derecho humano genera para el derecho fiscal el principio *pro homine*²¹⁵, que quiere decir que toda la ley y la actuación que sigue

²¹⁵ PRINCIPIO PRO HOMINE. VARIANTES QUE LO COMPONEN. Conforme al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las normas en materia de derechos humanos se interpretarán de conformidad con la propia Constitución y con los tratados internacionales de la materia, procurando favorecer en todo tiempo a las personas con la protección más amplia. En este párrafo se recoge

la autoridad fiscal deben y tienen que aplicarse e interpretarse siempre en favor de los derechos de las personas. Situación que ha sido plenamente reconocida en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Por lo que, la omisión del plazo en el Código Fiscal de la Federación para que determine la conclusión del procedimiento administrativo de ejecución por parte de las autoridades hacendarias, una vez que es iniciado para hacer efectivos los créditos fiscales determinados a cargo de los contribuyentes, genera incertidumbre jurídica a estos últimos, afectando con esto su derecho humano a una instancia o audiencia con certeza jurídica plena.

Para que la autoridad ejecute un crédito fiscal, dando inicio al procedimiento administrativo de ejecución, primero debe llevar a cabo actos de comprobación, para los cuáles, se encuentra facultada, siempre y cuando no trasgreda los derechos humanos, así como las garantías individuales. Sobre el particular Gómez Marín comenta, que el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en armonía con los derechos humanos y garantías constitucionales, señala cuáles son los requisitos que deben contener los actos de autoridad que se deban notificar en materia fiscal, siendo éstos los siguiente:

el principio "pro homine", el cual consiste en ponderar el peso de los derechos humanos, a efecto de estar siempre a favor del hombre, lo que implica que debe acudirse a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva cuando se trate de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trate de establecer límites a su ejercicio. En este contexto, desde el campo doctrinal se ha considerado que el referido principio "pro homine" tiene dos variantes: a) Directriz de preferencia interpretativa, por la cual se ha de buscar la interpretación que optimice más un derecho constitucional. Esta variante, a su vez, se compone de: 1.) Principio favor libertatis, que postula la necesidad de entender al precepto normativo en el sentido más propicio a la libertad en juicio, e incluye una doble vertiente: i) las limitaciones que mediante ley se establezcan a los derechos humanos no deberán ser interpretadas extensivamente, sino de modo restrictivo; y, ii) debe interpretarse la norma de la manera que optimice su ejercicio; 2.) Principio de protección a víctimas o principio favor debilis; referente a que en la interpretación de situaciones que comprometen derechos en conflicto, es menester considerar especialmente a la parte situada en inferioridad de condiciones, cuando las partes no se encuentran en un plano de igualdad; y, b) Directriz de preferencia de normas, la cual prevé que el Juez aplicará la norma más favorable a la persona, con independencia de la jerarquía formal de aquélla.

- I. *Constar por escrito en Documento Impreso o Digital.- Al tratarse de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados de manera personal, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.*
- II. *Señalar la autoridad que lo emite.*
- III. *Señalar lugar y fecha de emisión.*
- IV. *Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*
- V. *Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.*

No es nuevo que se cuestione sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva que tiene el Estado, se argumenta que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales, a pesar de esto, la Suprema Corte de Justicia siempre se ha visto orientada a pronunciarse por la consideración de que esta facultad no es violatoria de ninguna garantía individual, sobre esto, Gabino Fraga²¹⁶ señala, que está convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues, de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar atribuciones que le están encomendadas.

Los derechos fundamentales gozan de esta doble calidad dentro del ordenamiento jurídico mexicano, en virtud de que, comparten una función subjetiva que implica la conformación de derechos fundamentales como derechos públicos subjetivos, por

²¹⁶ Fraga Magaña, Gabino (2014): *Derecho Administrativo*; México, Editorial Porrúa, Pág. 215.

otro lado, en virtud de la configuración normativa más abstracta y general, los derechos fundamentales tienen una función objetiva, en razón de la cual se unifican, identifican e integran en un sistema jurídico determinado.

La concepción de los derechos fundamentales es la de normas objetivas, y debido a esto, los mismos permean en el resto de componentes del sistema jurídico, orientando e inspirando normas e instituciones pertenecientes al mismo.

De lo anterior, es que los derechos humanos de las personas físicas se encuentran garantizados por el Estado, por la Constitución y por los Tratados Internacionales firmados por México. De modo que, todas las autoridades competentes, incluidas las fiscales, se encuentran obligadas a promover, respetar y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad.

1.4 EL EMBARGO EN MATERIA FISCAL FEDERAL: ENTRE LA LEGALIDAD Y LA FALTA DE LÍMITES

Ya, previamente, se han analizado algunos de los aspectos propios de este acto de desarrollo, este proceso se encuentra encaminado a conseguir el desenvolvimiento de la etapa de cobro en el procedimiento administrativo de ejecución, esta es una medida cautelar, De Buen²¹⁷ comenta, que el embargo es un acto complejo, ya que implica el requerimiento de pago como condición previa; la elección de los bienes que servirán para dar garantía al pago, inclusive con su propio valor, su depósito, real o virtual, en manos de quien, por sus especiales circunstancias, sabrá hacer honor a esa función en beneficio del acreedor que tuvo laudo o sentencia favorable. La finalidad del embargo en materia tributaria es la de procurar el cobro de la prestación tributaria, así como los gastos del proceso con la suma obtenida de rematar los bienes embargados, en este caso, es el Estado quien tiene el papel de

²¹⁷ De Buen, Néstor L. (2013): *Procedimiento de Embargo en Derecho Procesal del Trabajo*; México, Editorial Porrúa 10 ma Edición Pág. 603.

acreedor, y en este proceso de aseguramiento requiere de bienes por parte del deudor que garanticen el pago de los créditos a que éste tiene derecho, con esto se evita que los deudores los enajenen para evitar cumplir con sus obligaciones.

En materia fiscal, el embargo sirve para hacer efectivo el crédito fiscal exigible, así como el importe de sus accesorios legales como lo son recargos, multas, etc. de manera que, lo primero que se requiere es el pago del crédito fiscal, y si no se garantiza el crédito, la autoridad proceda a embargar los bienes, depósitos, seguros e incluso las negociaciones suficientes que puedan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios.

El mayor ordenamiento jurídico en materia fiscal de México designa una sección especial para dar cabalidad a los aspectos del embargo, en la sección segunda del capítulo tercero del Código Fiscal de la Federación, iniciando del artículo 151 que establece las modalidades de embargo, ya sea sobre los bienes o sobre los negocios, sin embargo, el verdadero sustento se encuentra dentro de la primera sección del CFF, en las disposiciones generales del procedimiento administrativo de ejecución, en específico el artículo 145 establece que las autoridades fiscales tienen la facultad de exigir el pago de los créditos fiscales que no han sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por las diferentes legislaciones, a través del procedimiento administrativo de ejecución, y se abre una lista en este artículo, sobre los momentos en que procederá el embargo precautorio:

“I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.”

Pero es en su fracción IV en donde se establece como una medida cautelar, entendida por Martínez Boto²¹⁸, como disposiciones judiciales que se dictan para garantizar el resultado de un proceso y asegurar el cumplimiento de la sentencia, evitando la frustración del derecho del peticionante derivada de la duración del mismo.

Como consecuencia, el embargo en materia fiscal constituye un modo de evitar el incumplimiento de la sentencia, pero también suponen una anticipación a la garantía constitucional de defensa de los derecho, pues, permite el aseguramiento de bienes y negocios, de manera que, los efectos del embargo son como los del definitivo, ya que, a partir de su ejecución no se puede disponer de ellos, puesto que quedan afectos al pago del adeudo que se tiene con el Estado por concepto de contribuciones no pagadas sumado a multas y accesorios que actualizan el valor real de la contribución.

Como lo establecen Revilla Cerrillo y Soto Amador²¹⁹, una vez que los bienes hayan sido embargados, los derechos que se tienen sobre éstos pasan a manos de la autoridad hacendaria, quien, a partir de ese momento tendrá la potestad real de disponer de ellos dentro de los fines estrictamente procesales a través de los procedimientos de enajenación, adjudicación o administración y remate.

Como consecuencia, para que se pueda llevar a cabo un embargo, es necesario que el Estado cumpla con condiciones previas como son:

- I. La existencia de una obligación a cubrir.
- II. La notificación al contribuyente del crédito fiscal a su cargo.

²¹⁸ Martínez Botos, Enrique (2015): *Medidas Cautelares*; México, Universidad Iberoamericana, 2da Edición Pág. 27.

²¹⁹ Revilla Cerrilla, Eric Sergio; y Soto Amador, Ana del Carmen (2014): *El Embargo en Materia Fiscal Federal: Entre la legalidad y la falta de límites*; México, Editorial Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, Pág. 163.

- III. Que haya concluido el plazo para el pago del crédito y no se haya cubierto.
- IV. Que se haya realizado el requerimiento de pago.
- V. Que, una vez hecho el requerimiento de pago, éste no se haya efectuado.

Una de las formas de proteger el patrimonio del contribuyente es a través de la distinción que hace el Código Fiscal de la Federación sobre los bienes objeto de embargo en el artículo 155 y, por el otro lado, en el artículo 157 se hace mención de los bienes que no pueden ser embargados, a pesar de esto, uno de los reclamos que más existe entre los contribuyentes es el exceso en que incurren los ejecutores al momento de llevar a cabo un embargo con el objeto de dar garantía de pago al crédito fiscal, abusos que representan un abuso de autoridad.

Sobre las acciones permisibles del ejecutor del embargo, se observa que el CFF da mucha disposición al juicio del ejecutor, esto se puede ver en los siguientes artículos propios del proceso de embargo:

“Artículo 156.- *El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el Artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:*

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

...”

“Artículo 157.- *Quedan exceptuados de embargo:*

...

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor...

...

IV.

La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero

podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

...”

“Artículo 158.- *Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor.”*

Sin duda, esto va en contra de la certeza y seguridad jurídica, recordemos que, Delos²²⁰, la define como la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegan a producirse, le serán asegurados por la sociedad, protección y reparación. En otros términos, está en seguridad aquél que tiene la garantía de que su situación no será modificada sino por procedimientos societarios y por consecuencia regulares.

La seguridad jurídica configura un estado de cosas en un orden social dado, de modo que, lleva de manera implícita la existencia de una organización de hecho, la cual, pretende concretar otra situación real que es la integridad de las personas y de los bienes propiedad de los individuos. Siempre será importante recordar que todo acto administrativo, por mandato constitucional, debe estar debidamente fundado para dar certeza jurídica a los particulares sometidos a algún procedimiento realizado por parte de la autoridad en cualquiera de las materias en las que se desprende el derecho.

El embargo, debe ser aplicado de manera proporcional al importe del crédito fiscal, esto, en términos de lo que establece la fracción I del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 151. *Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago*

²²⁰ Delos, José (2009): *Los fines del Derecho: Bien común, seguridad, justicia*; México, Editorial Imprenta Universitaria, Pág. 47.

al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

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

A pesar de esto, la legislación no establece un límite al hablar de la proporción de bienes suficientes, por lo que deja abierta dicha proporción a la observancia del ejecutor, toda vez que uno de los claros ejemplos de esto se encuentra en la fracción I del artículo 156 del multicitado CFF, en virtud que, en materia de garantía del pago de crédito fiscal al momento de la diligencia, el ejecutor, a su juicio, puede considerar que los bienes señalados por el embargado no son suficientes y señalar más bienes.

Esto quiere decir que la ley permite el uso de un juicio personal como único elemento en la determinación del valor de bienes embargados, así como la suficiencia en relación con el monto del adeudo, lo que significa que el ejecutor tiene el poder de embargar todos los bienes que el considere necesarios, sin la necesidad de contar con conocimientos técnicos o periciales para dar un monto estimado de los bienes embargados.

Al profundizar en el tema, se puede manifestar que jurídicamente, la palabra juicio implica una operación mental que busca la verdad o la emisión de una sentencia, la Enciclopedia Jurídica Omeba²²¹ señala dos acepciones: la primera, como una estructura lógica de pensamiento con pretensión de verdad; la segunda, con un sentido jurídico en el que el vocablo puede aludir a la operación mental previa que realiza el juzgador para emitir sentencia en un proceso o al proceso mismo.

No existe una característica objetiva, ni elementos que brinden certeza de cuanto es necesario embargar para satisfacer la garantía del crédito fiscal, la autoridad

²²¹ Enciclopedia Jurídica Omeba; Tomo XXV, México, 2010, Pág. 109.

fiscal al momento de hacer uso de un juicio de valor que al parecer no presenta límites, si a esto se le suma el hecho de que en ningún momento se establece un plazo en el que se dé por finalizado el procedimiento administrativo de ejecución, entonces, se entenderá que este procedimiento más allá de representar una vía objetiva de cobro de créditos fiscales, muestra el modo idóneo que presenta la autoridad hacendaria para asegurar el pago del crédito a través de la adjudicación de bienes por encima del valor real del crédito mismo, incluidos las multas y accesorios.

CAPÍTULO 2

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES (SUJETO ACTIVO)

En materia tributaria, existe un solo sujeto activo en la relación jurídico tributaria y es el Estado, puesto que es el ente soberano que se encuentra investido de la propiedad tributaria que es uno de los atributos de esta soberanía, ya en el capítulo tercero de la primera parte de la presente investigación se ha abordado el tema del federalismo fiscal, y cómo es que a través de la facultad concurrente se comparten las facultades entre los tres niveles de gobierno; y, como es que, mediante la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Por consiguiente, de forma amplia se puede referir al Estado como el sujeto activo en la relación jurídico tributaria, sin embargo, son tres los sujetos activos conforme al marco constitucional mexicano dispuesto en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, pues, está la Federación, el Estado y por supuesto los Municipios; los primeros dos se encuentran facultados para establecer y exigir los impuestos necesarios para cubrir el gasto público, ya que los municipios recaudan contribuciones, pero corresponde a las legislaturas definir las leyes que den cabida a las contribuciones tanto federales como estatales.

Cortés Domínguez²²² sobre el sujeto activo comenta, que se conoce por sujeto activo del poder tributario al ente jurídico con facultad para establecer tributos. Dicho poder puede serle atribuido, bien por la ley constitucional, en cuyo caso se habla del poder tributario originario, bien por la Ley ordinaria, supuesto que la doctrina conoce por poder tributario derivado. En cambio, se entiende por sujeto activo de la obligación tributaria al acreedor de la misma, son pues, conceptos que responden a dos realidades distintas, a dos momentos diversos en la vida del tributo, el primero corresponde a la creación de éste, y el segundo hará referencia al momento de la aplicación de la norma jurídica que lo estableció.

El autor hace una clara distinción entre la figura del Estado al momento de crear las bases legales para el cobro de las diferentes contribuciones, mientras que, al incluir al sujeto activo en la relación jurídico tributaria veremos que se vuelve un acreedor de los impuestos que en materia legislativa el mismo Estado ha desarrollado. Se designa entonces por sujeto activo al acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta normalmente la obligación tributaria.

En este sentido, el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos más que de deberes. Obsérvese que se dice fundamentalmente, para limitar el alcance de la expresión, ya que, incluso, dentro del estricto campo de la obligación, el acreedor no está exento de ciertos deberes u obligaciones, aunque en verdad éstos tienen un carácter secundario o puramente instrumental respecto de la verdadera obligación, que es, sin duda, pagar el tributo.

Al entender entonces que en la relación jurídico tributaria se encuentra al sujeto pasivo que es el pagador de la contribución, cuyo principio de legitimidad se encuentra en la ya referida fracción IV del artículo 31 Constitucional, en ese sentido, la autoridad debe cumplir con la revisión de que los ciudadanos cumplan con dicha obligación. Por lo tanto, la autoridad tiene la facultad de revisar que como

²²² Cortés Domínguez, Matías (2016): *Los Sujetos de la Obligación Tributaria*; Madrid, España, Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Madrid, Pág. 12.

ciudadanos se cumpla con lo establecido en la multicitada fracción cuarta, de modo que, estas facultades, de manera específica, se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación, en particular en su título tercero, “De las facultades de las autoridades fiscales”.

Lo anterior, da cabida que, si al momento de comprobación existiere la falta de cumplimiento de obligaciones, las autoridades estén en facultad de determinar impuestos omitidos, así como llevar a cabo la práctica de embargos e incluso la presentación de denuncias por las probables comisiones de delitos de defraudación u omisión de pago de contribuciones, etc.

Se debe entender, que las facultades que tiene la autoridad en materia de comprobación fiscal son de tipo discrecional, Hernández Meza²²³, al conceptualizar este tipo de facultades señala, que se trata de facultad discrecional cuando la norma legal prevé una hipótesis de hecho, a la que la autoridad pueda aplicar o no, la consecuencia legal prevista en la propia norma. Es decir, no basta que se satisfaga la hipótesis para que legalmente se deba aplicar la consecuencia, sino que ésta queda a la discreción de la autoridad.

Como consecuencia, estas facultades de comprobación resultan ser una excepción al principio de legalidad, que como ya se ha planteado previamente, se traduce en que la autoridad no puede realizar actos individuales que no estén previstos en disposiciones generales, esto no significa que su actuación no deba respetar el interés general, así como actual dentro de su esfera de competencia.

Que la autoridad tributaria cuente con la facultad discrecional de comprobación significa más que nada que pueda revisar a cualquier contribuyente que estime necesario, sin embargo, a pesar de ser discrecional, la autoridad debe respetar los derechos humanos y garantías constitucionales, así como las formalidades que se

²²³ Hernández Meza. María de Lourdes (2015): *Conmutación de Multas y Convenios de Restauración y/o compensación de daños*; México, Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 3ra Edición Pág. 219.

establecen en la ley, como consecuencia, lo discrecional solo significa escoger a que contribuyentes va a revisar, no así en la forma en la que debe llevar a cabo las facultades de comprobación, ya que éstas deben ser llevadas conforme al procedimiento y requisitos que se establecen en la ley.

Incluso, la autoridad puede llevar a cabo sus facultades de comprobación no solo a contribuyentes, sino incluso a los responsables solidarios de los contribuyentes o a cualquier persona, entiéndase tercero, que pueda estar de alguna manera en vínculo con el contribuyente como son:

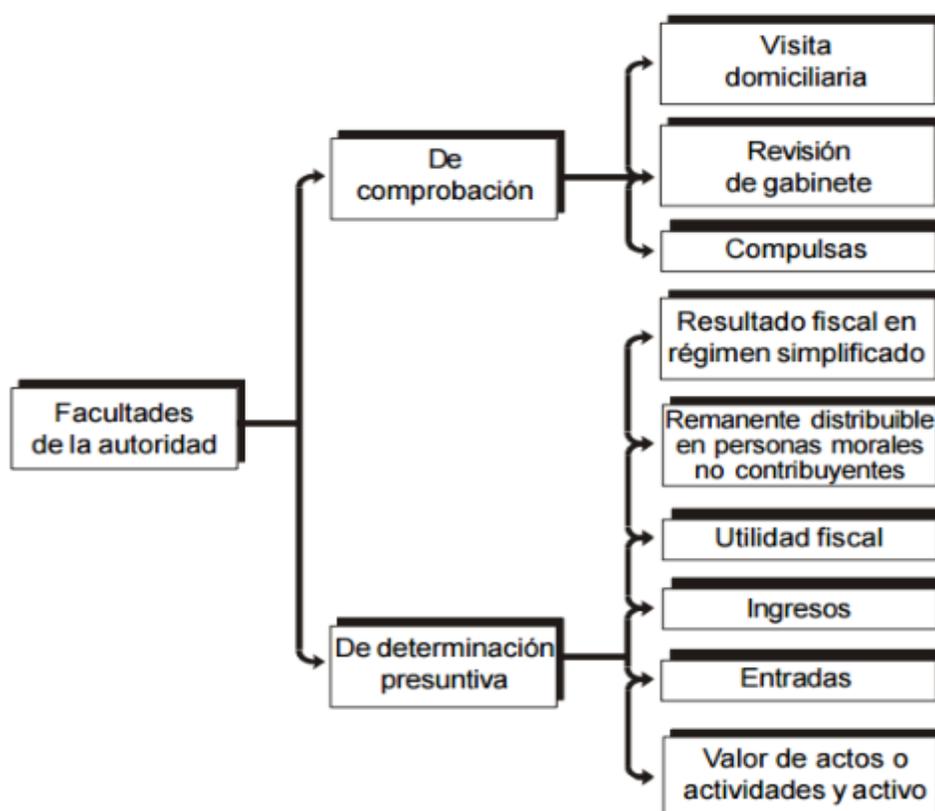
- a) Retenedores o recaudadores.
- b) Los obligados a efectuar pagos provisionales a cuenta del contribuyente.
- c) Los representantes de contribuyentes residentes en el extranjero.
- d) Socios o accionistas de un contribuyente persona moral.

Entre otros más que se encuentran regulados en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y que son considerados como responsables solidarios; la autoridad fiscal puede realizar la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales que estén llevando a cabo los contribuyentes, siempre y cuando las leyes correspondientes les permitan y les otorguen facultades indispensables para dicha comprobación, conforme al artículo 6to del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo tercero, corresponde al contribuyente la determinación de las contribuciones que existan a su cargo, y la autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación con el objetivo de verificar que el contribuyente se encuentre cumpliendo con las obligaciones fiscales que realmente le corresponden.

Cabe aclarar que, incluso la autoridad tiene la facultad para solicitar información las veces que estime necesario, siempre y cuando se encuentre dentro del plazo establecido para llevar a cabo la diligencia correspondiente.

La autoridad fiscal encuentra su fundamento de comprobación en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en sus diversas fracciones le otorga facultades para ciertos fines, como se verá a continuación estas facultades se dividen principalmente en comprobación y de determinación presuntiva, las de comprobación llevan a cabo la función de auditar los documentos necesarios que comprueben el orden que en ley se determinan:

Imagen No. 20.- Facultades de la autoridad



Fuente: (Rodríguez Lobato, 2014, pág. 197)

Según Torres²²⁴, uno de los medios de fiscalización, quizá imprescindible y mínimo es la revisión de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, la revisión busca comprobar la fidelidad de la información contenida en las declaraciones, el propósito de llevar a cabo una comprobación por parte de las autoridades fiscales

²²⁴ Torres Alva, Andreu (2013): *Facultades de la Autoridad Fiscal*; México, Editorial Esic, Pág. 25.

es el de cuantificar el crédito tributario en una cantidad absolutamente precisa, que pueda ser requerida de pago por la administración al sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno.

De manera que, la autoridad puede solicitar la información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Para entender el objetivo de la facultad que tienen la autoridad de comprobación fiscal, se debe partir del concepto señalado acerca de la obligación fiscal, ésta nace cuando se realizan situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, traducidas significa prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y personas morales, además de obligaciones a posteriori como lo son la presentación de declaraciones fiscales, darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes o simplemente dar un aviso de cambio de domicilio fiscal.

La situación llega cuando las personas consideran intrascendental el cumplimiento a las obligaciones formales, cuando realmente muchas de éstas son de mucho cuidado, debido a que pueden representar conductas delictuosas, así la revisión que llegue a realizar la autoridad fiscal a partir de estos supuestos a los particulares con el objetivo de llevar una verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales no se limitará a aquella obligación material de pago, sino a obligaciones formales.

En la práctica de verificación del pago de tributo o de las disposiciones fiscales, menciona Saldaña²²⁵, suele denominarse procedimiento de fiscalización, revisión fiscal o comúnmente auditoría fiscal, que, atendiendo a ésta última, dicho vocablo, de acuerdo con el diccionario de la Lengua Española, se hace referencia como el

²²⁵ Saldaña Magallanes, Alejandro (2014): *Revisiones Fiscales y su trascendencia en la Defensa Fiscal*; México, Editorial ISEF, Pág. 38.

empleo de auditor. Consecuentemente, en materia fiscal y contabilidad es el revisor de cuentas, siendo el conjunto de procedimientos para examinar cuentas, ya sea que se las presenten aisladas o que constituyan parte de sistema de contabilidad.

2.1 MARCO CONCEPTUAL

Es tiempo de entrar en mayor detalle en el tema del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, cabe recordar que la facultad económico-activa es la posibilidad de cobrar contribuciones a través de una relación de supra subordinación, y se traduce en el procedimiento administrativo de ejecución, esta facultad es propia del Estado, el cuál es el sujeto activo en la relación jurídico tributaria, y que puede ser entendido como un orden jurídico relativamente centralizado, limitado en dominio de validez temporal y territorial, que debe instaurar órganos que funcionen con división del trabajo para producir y aplicar las normas que lo constituyen.

A nivel estatal, la facultad económico coactiva puede ser considerada como la coacción o capacidad del Estado por imponer mandatos de conducta a las personas, sin embargo, es la potestad tributaria la que hace referencia a la imposición de mandatos consistentes en contribución de recursos al Estado, Venegas Álvarez²²⁶, sobre esta potestad refiere, que fue durante mucho tiempo el fundamento o justificación de las contribuciones, este argumento ha sido superado en virtud de que en la actualidad el fundamento de dichas contribuciones está en el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos confiere este poder tributario a los órganos siguientes:

1. Al Congreso de la Unión, en términos de las fracciones VII y XXIX del artículo 73 y el artículo 131 primer párrafo.

²²⁶ Venegas Álvarez, Sonia (2016): *Derecho Fiscal, Parte General e Impuestos Federales*; México, Editorial Oxford, 1ra Edición, Pág. 205.

2. A la legislatura de la Ciudad de México, de acuerdo con la fracción V del apartado A del artículo 122.
3. A los Estados, de manera indirecta a través de varias disposiciones, entre las que destacan la fracción IV del artículo 31, la fracción I del artículo 121 y los artículos 117, 118 y 124.
4. Al Ejecutivo, según lo establecen el segundo párrafo del artículo 131 y el artículo 29 de forma directa.

Margaín Manatou²²⁷ comenta, que, conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Estados o Municipios, con la diferencia de que solo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria. A nivel municipal, por carecer de un órgano legislativo, también se carece de potestad tributaria, al momento de hacer la división de ésta potestad entre la Federación, Estados y la Ciudad de México, la técnica de atribución de competencia es de gran importancia, ya que tiene la virtud de descentralizar el poder político, como consecuencia, la potestad tributaria ha sido definida como el poder jurídico del Estado para establecer, recaudar y controlar las contribuciones, para destinarlas a expensar los gastos públicos.

El Estado tiene la necesidad de financiar su propio gastos, y la potestad tributaria no solo da la facultad de imponer las contribuciones, sino también de cobrarlas de manera coactiva, conocida como la facultad económico-coactiva, de la que ya se ha analizado en los primeros capítulos de la presente investigación, se refiere al cobro de las contribuciones de una manera coactiva, con base en una relación de suprasubordinación, con esto, el Estado se encarga del cobro de contribuciones sin tener que requerir del poder judicial con el fin del cobro coactivo de los créditos fiscales adeudados por el contribuyente.

²²⁷ Margaín Manatou, Emilio (1996): *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 12da Edición, Pág. 247.

Esto, es mejor conocido como el procedimiento administrativo de ejecución, y esa falta de necesidad de acudir al Poder Judicial es lo que hace que esté perdiendo su naturaleza fiscal, pues, el cobro es más rápido y se está aplicando en otras materias este tipo de procedimiento coactivo, haciendo efectivo el cobro no solo de contribuciones.

El Estado Mexicano puede cobrar cantidades que sean adeudadas en dos formas, de las cuáles se ejemplifica a continuación:

1. Un contribuyente deja de pagar el Impuesto al Valor Agregado de determinado ejercicio, por lo que el Estado a través de órganos facultados hace uso de sus funciones comprobatorias y audita a dicho contribuyente, determinando cantidad líquida de lo que se debe, y se cobra a través del procedimiento administrativo de ejecución.
2. Por otro lado, el mismo contribuyente renta un local al Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, no ha liquidado los pagos que le corresponden de renta, y como consecuencia se presenta una relación de coordinación entre el Estado y el particular, por lo tanto, el Estado debe recurrir a los mismos procedimientos disponibles para cualquier particular.

Estos ejemplos reflejan que el Estado Mexicano tiene la facultad de cobrar cantidades que se le adeuden en dos formas, según opere como un ente con relaciones de derecho público, o bien de derecho privado, el primer ejemplo existe una relación de suprasubordinación, mientras que en el segundo es una relación de coordinación, ésta se comporta como lo haría cualquier otro particular al que se le adeude una cantidad.

Rodríguez Lobato²²⁸ señala, que el sujeto activo debe ser entendido como el Estado en sus tres órdenes de gobierno, a través de sus dependencias y demás organismos

²²⁸ Rodríguez Lobato, Raúl (2014): *Derecho Fiscal*; México, Editorial Oxford, 5ta Edición Pág. 131.

fiscales autónomos a los que la ley les otorga la facultad de percibir impuestos y demás contribuciones, y en su caso, de exigirlos en los términos que establezca la ley. Como consecuencia, pueden considerarse como sujetos activos:

- a) El Servicio de Administración Tributaria.
- b) Las Administraciones tributarias de las entidades federativas y de los municipios.
- c) El Instituto Mexicano del Seguro Social.
- d) El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- e) Comisión Nacional del Agua.

En el caso de los últimos tres ejemplos, la doctrina determina que además del Estado, puede existir otro sujeto activo de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria se encontraría bajo subordinación del Estado, ya que es indispensable la delegación a través de una legislación del ejercicio de la potestad, y ésta solo puede ejercerse en medida y dentro de los parámetros determinados por las leyes del Estado.

Lo anterior, representa el caso de organismos independientes del Estado que colaboran con él en la tarea de la administración pública a través de realizar funciones que son atribuciones del Estado, como son la de prestación de servicios públicos o sociales, explotación de bienes o recursos de propiedad nacional, y para que estos organismos con personalidad independiente cuenten con recursos económicos que les permitan cumplir con sus tareas, y con esto cubrir sus necesidad financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los parámetros que se establecen en la ley delegatoria del

ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial.

En México, los organismos independientes del Estado, denominados organismos descentralizados, aunque auxilian al Poder Ejecutivo en materia de Administración Pública, y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública, son elementos de la administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal, y en todo caso, para poder serlo es necesario que se reformara la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para prever la hipótesis y con ello, dar facultad al Estado para delegar en los organismos la correspondiente potestad tributaria.

El principio de ejecutividad de las contribuciones tiene por objeto limitar el poder del Estado al momento en que ejerce sus facultades económico-coactivas, esto se logra a través de imponer al Estado la obligación de cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento, la autoridad fiscal mantiene el derecho de recaudación de contribuciones a su favor, debido a que es el sujeto activo en la relación jurídico tributaria, además de que cuenta con la potestad para hacerlo.

Los contribuyentes se encuentran obligados a participar en la aportación económica para el gasto público, de modo que, la autoridad fiscal que es la recaudadora ejercerá el derecho con fundamento en la multicitada fracción IV del artículo 31 Constitucional. Sánchez Vega²²⁹, sobre el Estado comenta que éste en su calidad de sujeto activo, tiene los siguientes derechos:

1. Recibir las cantidades que resulten a cargo de los contribuyentes en tiempo y forma, conforme lo establezcan las disposiciones fiscales.

²²⁹ Sánchez Vega, Javier Alejandro (2018): *Principios de Derecho Fiscal, Estudio práctico de los aspectos básicos en materia tributaria*; México, Editorial ISEF, Pág. 97.

2. En caso de incumplimiento, mora u omisión por parte de los contribuyentes, la autoridad fiscal tiene el derecho a ejercer sus facultades económico-activas, siempre que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento administrativo.
3. La autoridad fiscal goza de presunción de validez de sus actos, dicha presunción contiene, implícitamente, el principio de ejecutividad.

La situación del poder municipal es sin duda algo que debiera resaltarse, debido a que es el que tiene la situación económica más precaria a pesar de que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, en su mayoría mediante la prestación de los diferentes servicios públicos, esto se debe en gran medida a la imposibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que, éstos los establecen las legislaturas estatales y derivado del artículo 115 Constitucional, el municipio únicamente tiene la libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a los Congresos estatales sobre los tributos que él considere necesarios.

Sin embargo, existe una clara tendencia a federalizar los tributos y hacer partícipes a los Estados de la recaudación fiscal, pero sin llevar a cabo reformas a la Constitución, conviniendo las entidades federativas en auto limitar su potestad tributaria para no gravar determinadas fuentes económicas ya gravadas por la federación, toda vez que, esto supondría una doble tributación, a cambio de dicha situación, los Estados obtienen una participación en la recaudación federal. Incluso, los Estados por favorecerse de la opinión pública, prefieren no hacer uso de su potestad tributaria y prefieren no crear impuestos nuevos, de modo que su dependencia por los recursos federales es importante.

A continuación, se va a estudiar los diferentes procedimientos de fiscalización que lleva a cabo la autoridad tributaria, algunos más empleados que otros, pero como ya se ha establecido en este estudio, todos esos procedimientos deben respetar los

derechos mínimos fundamentales de los contribuyentes, entre los que están la garantía de audiencia, y a ser debidamente notificados.

2.2 PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN

En México, la relación tributaria resulta robusta, esto se debe en gran medida a la variedad de esquemas particulares de la autodeterminación de impuestos, así como de la divergencia de obligaciones fiscales atribuidas en cada régimen fiscal, previo a la Reforma Fiscal del 2014, existían 6 impuestos federales de mayor importancia y recaudación, entre los que están el ISR, el IVA, el IETU, el IEPS, el IDE y el IGI que es, éste último, el Impuesto General de Importación, sin embargo a partir de 2014, se eliminaron dos de estos impuestos, como son el IETU y el IDE, más allá de su baja recaudación, siempre estuvieron rodeados por un ambiente de inconstitucionalidad y falta de legitimidad, se consideraban de doble tributación entre otros preceptos incluidos en los miles de amparos que se interpusieron en su contra.

Más allá de la diversidad de impuestos, la reforma hacendaria de 2015 apostó por el uso de tecnologías de la información como instrumento central para la fiscalización, una apuesta que podría verse como ambiciosa en uno de los países en donde menos de la mitad de los hogares cuenta con internet, elemento que es indispensable para cumplir con las disposiciones tributarias a partir del 2015, y sin duda, a esto se le suma la cuestionable calidad del internet en el país, aspectos que obstaculizan el cumplimiento cabal de estas obligaciones ante la autoridad hacendaria.

A pesar de lo anterior, el Estado sigue teniendo las funciones de administrador, recaudador y de asignador de recursos con el objetivo único de dar satisfacción a los gobernados a través de mantener el Estado de Derecho, y esto es una de las aristas que se hayan bajo el precepto de las finanzas públicas encargadas de la orientación de la política fiscal en México con el fin de contar con finanzas sanas

que sean capaces de recaudar la mayor cantidad de tributos posibles, aunque como ya se estableció en la segunda parte del presente trabajo de investigación, los niveles de recaudación de México son bajos en comparación con otros miembros de la OCDE, y esto no resulta ser porque las tasas de sus impuestos sean bajas, sino porque el padrón de contribuyente no refleja un número coherente con la cantidad de personas con capacidad jurídico tributaria que existen en México, excluyendo incluso a las personas morales.

Sumado a lo anterior, se encuentra uno de los temas centrales de la presente investigación, el tema de la condonación de impuestos, un reportaje de Garduño y Méndez²³⁰, refiere que, *“En Diciembre de 2018, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) reconoció ante la Cámara de Diputados que la tasa de evasión fiscal en México, como porcentaje del producto interno bruto (PIB), representa 2.6 por ciento del total de la economía, y que mediante el esquema de condonación de impuestos el Servicio de Administración Tributaria (SAT) autorizó ese beneficio, el primero de diciembre, a 145 empresas y personas físicas que forman parte del padrón de grandes contribuyentes.*

Resaltan los casos de las empresas Sercotel y Forever Living, a las cuales se condonaron 161.3 millones y 100.3 millones de pesos, respectivamente, de acuerdo con el reporte del SAT sobre condonaciones otorgadas recientemente. Entre las empresas a las que el SAT condonó adeudos fiscales entre 2017 y 2018 se encuentran Televisa (13.1 millones el año pasado), inmobiliarias, Agentes aduanales y personas físicas. A una sola persona física le condonó, por ejemplo, 43.5 millones. En respuesta a las preguntas parlamentarias que se enviaron a la administración federal como parte de la glosa del sexto Informe de Gobierno del presidente de la pasada administración, el equipo de Hacienda que terminó funciones el 30 de noviembre, resaltó que, por tipo de evasión, la más alta es la del

²³⁰ Garduño, Roberto y Méndez, Enrique (2018): *Condonaciones de último minuto del SAT a 145 Empresas*; México, Periódico la Jornada con fecha jueves 06 de diciembre de 2018. Visto en << <https://www.jornada.com.mx/ultimas/2018/12/06/condonaciones-de-ultimo-minuto-del-sat-a-145-empresas-905.html>>>.

Impuesto Sobre la Renta (ISR). En su pregunta sobre impuestos, la bancada de Movimiento Ciudadano refirió que en México sólo se obtiene una recaudación fiscal equivalente a 18 por ciento del PIB, mientras que, en promedio, los países integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos recaudan 34 y los de América Latina 13 por ciento. Citó que mientras el número de contribuyentes pasó de 38 millones a más de 66 millones en el sexenio recién concluido, la reforma fiscal de 2014 sólo permitió que la recaudación creciera de 13 a 18 por ciento, lo cual, desde su perspectiva, no concuerda con el repunte de la base tributaria”.

En la más reciente revisión de la Auditoría Superior de Fiscalización, se presenta que las bajas de créditos fiscales definitivas que se reportaron a la Junta de Gobierno, en el ejercicio 2017, fueron por 365 mil 139 millones 605.7 mil pesos que se clasificaron en:

- a) Pago.
- b) Controversia.
- c) Condonación, e
- d) Incobrabilidad.

Entre los dos últimos sumaron 239 mil 669 millones 217.1 mil pesos que dejaron de ingresar a las arcas federales, mientras que por concepto de controversia se reporta una baja por 91 mil 230 millones 548.4 mil pesos, que correspondieron a 41 mil 800 créditos fiscales. Siendo que el pago (obtenido a través del famoso y estudiado procedimiento administrativo de ejecución) se logró recuperar un monto de 34 mil 239 millones 840.2 mil pesos, que representa el 9.4% de los créditos fiscales del 2017 y que corresponde tan solo a 297 mil 582 créditos.²³¹

²³¹ Badillo, Miguel: “Meade, Responsable de perdón fiscal por 226.4 mil millones de pesos en 2017”; México, contra línea, diciembre 9 de 2018, visto en << <https://www.contralinea.com.mx/archivo-revista/2018/12/09/meade-responsable-de-perdon-fiscal-por-226-4-mil-millones-en-2017/>>> Consultado 20 de diciembre de 2018.

El objetivo general de la fiscalización es el de maximizar el cumplimiento de los contribuyentes, Pastrana Jiménez²³² comenta, que existen objetivos específicos de la fiscalización, que a continuación se mencionan:

- a) Objetivo inmediato de la fiscalización.- Dentro de este rubro se encuentra la determinación y cobro de los omitidos y la aplicación de las sanciones correspondientes. Este objetivo considera a la fiscalización como un instrumento de desaliento para que el contribuyente no vuelva a incurrir en irregularidades de índole fiscal, aunado a lo anterior debe generar en el gobernado un sentimiento subjetivo de riesgo a ser sujeto nuevamente a un acto de fiscalización, en específico hacer sujeto de otra visita domiciliaria.
- b) Objetivo mediato de la fiscalización.- El objetivo a largo plazo de la fiscalización es el de disminuir la evasión, es decir llevar al mismo la falta de cumplimiento de los contribuyentes.
- c) Lograr una presencia fiscal permanente a nivel nacional, sistemática y efectiva en los distintos sectores que conforman el entorno económico y en consecuencia lograr una mayor recaudación fiscal.
- d) Generar conciencia social sobre la necesidad del cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones tributarias.
- e) Ampliar la base de contribuyentes de los distintos sectores económicos, es decir, lograr una verdadera identificación de los contribuyentes y de las personas que no lo son y deberían estar tributando.

La recuperación de los créditos fiscales es sin duda uno de los fines de estas auditorías realizadas a los contribuyentes, fiscalizaciones que se ocupan de menoscabar cuáles fueron las causas de la omisión de pago, pero siempre con el

²³² Pastrana Jiménez, María Luisa (2013): *Incidencias en la Visita Domiciliaria*; México, Universidad de las Américas, Pág. 63.

objetivo de recuperación, sin embargo, esto que se imprime en la legislación resulta lejano a lo que ocurre en la realidad, ya que las investigaciones citadas demuestran lo contrario y hace pensar que si no se tiene un buen buffet fiscal que sepa la fórmula para lograr la falta de pago de los créditos fiscales mediante la controversia, la condonación e incluso a través de la incobrabilidad, se estará a merced de las auditorías fiscales de la autoridad tributaria.

Además de dar facultades a la autoridad, la ley también norma el ejercicio de estas facultades, ésta es la entrada a los procedimientos administrativos, en el derecho privado cada persona es libre para determinar su actuar o proceder en paralelo con sus intereses, mientras que en el derecho público es la ley la que establece con cierto nivel de detalle el procedimiento o secuencia de las actuaciones de la Administración Pública frente al administrado.

Cuando se habla de fiscalización tributaria se habla de un procedimiento administrativo en el cuál la Administración Tributaria se encuentra obligada a cumplir reglas para realizar las labores de investigación sobre las cuentas contables y fiscales del auditado, Gómez Medina²³³ refiere, que la autoridad fiscal puede comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los contribuyentes siempre y cuando la ley le otorgue la facultad para ello. Las cuáles no solo se reducen a verificar el pago de las contribuciones, sino también se refieren a la forma en que las determinó el contribuyente, a su cuantificación o determinación cuando este no lo haya hecho, así como a la comprobación de la posible comisión de delitos en materia fiscal.

En la actualidad, la autoridad ya no solo se limita a la visita domiciliaria o requerimientos de información, sino que, a partir de la última reforma hacendaria se sumó la solicitud de información a través del buzón tributario y la práctica de revisiones electrónicas de la información que tenga en su poder la autoridad. La

²³³ Gómez Medina, Luis Enrique (2017): *La Fiscalización en México tras la Reforma Hacendaria del 2015*; México, Universidad de las Américas, Pág. 147.

obligación de llevar contabilidad electrónica, de expedir comprobantes fiscales digitales por internet, la existencia del buzón tributario, la responsabilidad de supervisar dicho buzón electrónico por parte del contribuyente, la facultad de la autoridad fiscal de dar por hecho la notificación a través del citado buzón, las auditorías electrónicas, todas estas tecnologías incluidas en la facultad de comprobación, supervisión, control, reflejan una fiscalización más agresiva; la forma en como la autoridad hace contacto físico con el contribuyente es y seguirá siendo: la visita domiciliaria.

El denominado Buzón Tributario tiene su fundamento en el artículo 17 K, del Código Fiscal de la Federación, adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013; mecanismo de comunicación electrónica en cita, que de acuerdo al artículo 2do transitorio fracción VII del mismo ordenamiento federal mencionado, entró en vigor, tratándose de las personas morales el pasado 30 de junio de 2014 y, de las personas físicas el 1º de enero de 2015; respecto del cual, el mismo Servicio de Administración Tributaria²³⁴ conceptualiza como sigue:

“Es un servicio de comunicación en línea, disponible en nuestra sección de Trámites, para interactuar e intercambiar documentos digitales con las autoridades fiscales de forma cva ágil, oportuna, confiable, sencilla, cómoda y segura.

Puedes recibir documentos de varias autoridades, como la Comisión Nacional del Agua, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o de las entidades federativas, entre otras.”

Sin embargo, se llevaron a cabo varias acciones legales contra este Buzón tributario, pues, si no se está pendiente del buzón, si no se ha proporcionado un correo al SAT, o si no se revisa el DOF diariamente, puede recibir una notificación

²³⁴ Gobierno de México, “Buzón Tributario-Guía”; visto en <https://www.gob.mx/sat/acciones-y-programas/buzon_tributario> consultado el día 27 de diciembre de 2018.

electrónica, lo cual modifica los lineamientos existentes en el derecho procesal administrativo, son cambios muy trascendentales y no son positivos en favor del contribuyente, si no busca medios de defensa ante esta situación puede enfrentar consecuencias muy gravosas y lesiva a los intereses de tal contribuyente, pues, el buzón electrónico presupone que el contribuyente ha sido notificado y comience a correr el plazo para presentar una respuesta de inconformidad.

Jiménez González²³⁵ señala, que las funciones de la Administración Tributaria independientemente de la estructura organizativa de cada país, deberán tener determinada coincidencia y señala tres funciones fiscalizadoras esenciales:

- a. La función de recaudación, que consiste en su amplia acepción como el acto de percibir de parte del contribuyente el monto de las contribuciones adecuadas.
- b. La función de fiscalización, representada como el acto llevado por diversos órganos de la administración hacendaria donde el objetivo es constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales.
- c. La función de cobranza, donde aparentemente es equiparable con la función de recaudación, sin embargo, la diferencia radica que la recaudación es de manera voluntaria, y por otro lado la cobranza implica la imposición de una serie de medidas y actos encaminados a lograr, utilizando medios coactivos el cumplimiento de las obligaciones insatisfechas.

De modo que, la información veraz, altamente confiable y oportuna, dan una estructura de fiscalización fuerte en la determinación de créditos fiscales, es decir, si el contribuyente realizó el pago que le correspondía, y si no fuere así, poder

²³⁵ Jiménez González, Antonio (2004): *Lecciones de derecho Tributario*; México, Editorial Thomson, Pág. 15.

confrontarlo con base en los datos que la autoridad tributaria ha recolectado a través de los medios de fiscalización, los cuáles se profundizaran en los siguientes incisos, de manera que, se emita un acto administrativo que implique la revisión de la información, que desde el punto de vista de la autoridad muestre inconsistencias significativas acreedoras a una auditoría más personal e incluso virtual.

2.2.1 REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN

Como parte de las atribuciones que la ley le otorga al Servicio de Administración Tributaria en la búsqueda del cumplimiento del pago de contribuciones, la Ley lo faculta para poder hacer la solicitud de la documentación que se relacione a la contabilidad que se encuentre bajo escrutinio, a través del requerimiento de información; este requerimiento de información consiste en el uso de la facultad que la legislación mexicana le otorga a la autoridad tributaria para lograr la comprobación del cumplimiento de un contribuyente en materia de pago de contribuciones, además de que lleva a cabo una revisión con los documentos obtenidos para poder evaluar, si el pago de impuesto se ha calculado de forma adecuada, o si hay un pago excesivo o menor al que debería estar erogando según se determine mediante el análisis respectivo por parte del SAT, y según sea el caso, se realicen los ajustes determinados.

La facultad que tiene la autoridad tributaria para requerir información y documentación, se encuentra en la primera fracción del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que establece a la letra:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

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

...

Estas acciones tienen el objetivo de comprobar que sean cumplidas las disposiciones fiscales y aduaneras, así como de determinar contribuciones que no hayan sido pagadas, es decir, los créditos fiscales, además de comprobar la comisión de cualquiera de los delitos fiscales que se encuentran previstos en el artículo 108 del Código Fiscal Federal, los requerimientos de información y documentación tienen el objetivo de rectificar los errores aritméticos, así como las omisiones y otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para que éstos requerimientos sean considerados como debidamente fundados y motivados; la autoridad tributaria debe incluir en ellos el apercibimiento en caso de incumplimiento, además de incluir también las normas que establecen la infracción del desacato del contribuyente.

Es importante hacer la distinción entre el apercibimiento como acto de molestia o como simple advertencia o información de obligaciones que impone la Ley al contribuyente, en el amparo directo 2553/93 del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito²³⁶, se define al apercibimiento como, “advertir, amonestar, prevenir, preparar lo necesario para alguna cosa, observar o hacer saber a la persona requerida las consecuencias que se seguirán de determinados actos u omisiones suyas.”

De manera que, si el apercibimiento que integra el requerimiento de información representa tan solo una advertencia, debe ser tomada como una prevención o

²³⁶ Amparo directo 2553/93.-Blanca Aurora Sánchez de la Fuente. - 5 de enero de 1994.- Unanimidad de votos.- Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez. Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XIII, marzo de 1994, página 310, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.3o.A.534 A.

ultimátum al contribuyente sobre la consecuencias que pueden existir de no cumplir con la obligación que le impone la propia ley, incluyendo el fundamento legal de dichas obligaciones dentro del requerimiento de información, este tipo de apercibimiento representa una reiteración de obligación que en caso de no acatarse puede ocasionar una sanción prevista por la misma ley, pero hasta el momento del requerimiento no deparará en perjuicio alguno en la esfera jurídica del contribuyente, ya que se trata de una simple reiteración de obligaciones que tiene el mismo sujeto pasivo.

Por consiguiente, el objeto del procedimiento es el conocimiento de datos con trascendencia tributaria que obren en poder del obligado tributario, que resulten de las relaciones económicas, de orden profesional o financieras con terceros y relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente al que se le ha enviado el requerimiento de información.

Ahora bien, a partir de las reformas del 2014, la autoridad cuenta con la facultad de llevar a cabo el requerimiento de información o documentos a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores dentro de la sustanciación de un procedimiento de visita domiciliaria, esto, con fundamento en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, con el objetivo de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, cumplan con sus obligaciones tributarias, a través de la práctica de las visitas domiciliarias que se analizaran en este capítulo, es en la fracción IV del artículo 32-B del Código Fiscal referido, en donde se establece el fundamento del requerimiento de información o documentos del Servicio de Administración Tributaria a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, esta fracción contempla que:

“Artículo 32-B. Las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo tendrán las obligaciones siguientes:

...

IV. Proporcionar directamente o por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro o de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, la información de las cuentas, los depósitos, servicios, fideicomisos, créditos o préstamos otorgados a personas físicas y morales, o cualquier tipo de operaciones, en los términos que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto.

Para efectos del párrafo anterior, el Servicio de Administración Tributaria podrá solicitar directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo la información mencionada en dicho párrafo, cuando la petición que formule derive del ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 22 y 42 de este Código, del cobro de créditos fiscales firmes o del procedimiento administrativo de ejecución. Tal solicitud, se considera una excepción al procedimiento establecido en el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito.”

Esto, en respeto al derecho fundamental de motivación y fundamentación que todo acto de autoridad debe revestir conforme al ya estudiado artículo 16 Constitucional, dado que el requerimiento de información no puede ser considerado como una simple comunicación interna entre autoridades, sino como una solicitud de información tan confidencial como lo son, los movimientos financieros ya sean de una persona física o moral.

Es frecuente que, a lo largo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad tributaria, las autoridades requieran que el sujeto pasivo proporcione información y documentación; sin embargo, en algunos casos, estos requerimientos van más allá de las exigencias que establece la ley.

Caso particular de lo anterior son las integraciones especiales, de las cuáles Higuera Arias²³⁷ comenta, que uno de los casos en que los requerimientos de información sobrepasan las exigencias de ley son las integraciones especiales, a

²³⁷ Higuera Arias, Juan de la Cruz: *Requerimiento de Información Contable al gusto del SAT*; México, Veritas Online, visto en: <<https://veritasonline.com.mx/requerimiento-de-informacion-contable-al-gusto-del-sat/>>, Fecha de Consulta: 11 de diciembre de 2018.

pesar de que el Código Fiscal de la Federación, y su Reglamento no establecen parámetros específicos para llevar a cabo la incorporación de muchos documentos, datos o informes. En efecto, las disposiciones fiscales permiten que se lleven gran parte de la contabilidad de la forma en que sea más útil y práctica para los contribuyentes, siempre y cuando sean cumplidos los requisitos requeridos por la legislación.

En términos generales, fuera de los libros diario y mayor, no existen parámetros específicos en cuanto a que documentos en especial conforman la contabilidad y que datos deben contener tales documentos; de donde se sigue, que esta contabilidad se mantenga integrada por todos aquellos documentos que el particular lleve de manera en que sean de su propia utilidad, siempre que cumplan y respeten los requisitos exigidos por la Ley.

Como consecuencia, la autoridad tributaria está impedida para exigir al sujeto pasivo que haga entrega de estas integraciones de documentos, datos e informes de alguna manera en específico y concreta al gusto de la misma autoridad, ya que, tal vez ésta no corresponda o cumpla con la forma en que el contribuyente se acostumbre a llevar su contabilidad, siempre y cuando ésta respete los lineamientos que las legislaciones tributarias estipulen.

Sumado a lo anterior, el Juicio Contencioso Administrativo Núm. 28467/14-17-04-4/287/18-S1-02-04, resuelto por la Primera sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión del 18 de agosto del 2018²³⁸ establece en su último párrafo, que la documentación que la autoridad tributaria solicita a manera de integraciones especiales, no está expresamente especificada en la Ley por ende, no puede ser solicitada por ella por no ser parte de la contabilidad, la cual,

²³⁸ CONTABILIDAD, EL CONTRIBUYENTE NO ESTÁ OBLIGADO A PRESENTAR ANTE LA AUTORIDAD FISCAL EN FORMA DE INTEGRACIONES ESPECIALES. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 28467/14-17-04-4/287/18-S1-02-04, resuelto por la primera sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión del 18 de agosto del 2016, por mayoría de 3 votos a favor y 2 votos en contra. Magistrada ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.

en todo caso, debe ser revisada por la autoridad en la forma en que se encuentra y, a partir de dicha contabilidad determinar si la manera en que aparece satisface los requisitos de ley, y si con ello se acredita el legal cumplimiento de las obligaciones respectivas.

De modo que, la misma Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de igual forma hace el señalamiento de que el contribuyente no podrá dolerse de la ilegalidad del requerimiento de la autoridad hacendaria en el caso de solicitudes de integraciones especiales una vez que hayan sido proporcionadas; esta es otra de las formas en que el contribuyente, que no cuenta con conocimientos de la legislación fiscal, queda en cierto grado de indefensión, en virtud de que, a pesar de que la ignorancia de la Ley no exime de su cumplimiento, es cierto que es indispensable que el sujeto pasivo se acerque a gente más especializada en la materia.

Incluso en el caso de estas integraciones especiales, el artículo 5to. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece claramente, que nadie se encuentra obligado a llevar a cabo trabajos personales sin la justa retribución, y mucho menos sin su pleno consentimiento, por lo que este tipo de documentación que puede llegar a solicitar la autoridad se mantiene quebrantada por la propia Carta Magna.

2.2.2 REVISIÓN DE GABINETE

En los últimos años la autoridad fiscal se ha fortalecido en la lucha contra la baja recaudación que sufre el país, una de las formas en como busca solucionar este problema es a través de la implementación de modelos de fiscalización que les permitan identificar a contribuyentes con inconsistencias en el pago de sus impuestos así como planeaciones fiscales, que, en su mayoría son diseñadas para fomentar la evasión y elusión fiscal, de modo que la autoridad fiscal busca detectar

operaciones inexistentes mediante las facultades de comprobación que establece el Código Fiscal de la Federación, principalmente en su artículo 42.

La revisión de gabinete es otra de las formas en que la autoridad fiscal lleva a cabo el análisis, principalmente de la información contable del contribuyente en la búsqueda de errores o malas prácticas que estén propiciando delitos por parte de éste, Plácido Hernández²³⁹ señala, que a través de la revisión de gabinete, las autoridades fiscales pueden solicitar al contribuyente que exhiba los papeles de trabajo, documentos y demás información que desvirtúe las observaciones detectadas, o bien, que aclare eventos que pueden no ser claros para las autoridades.

Este tipo de análisis se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad fiscal y durante sus procesos, éstas pueden efectuar un solo requerimiento de información y documentación si considera que la información de la cual se ha allegado es suficiente para valorar la situación fiscal del contribuyente, a pesar de esto, en la práctica se sobrepasan estos lineamientos, ya que, dentro del mismo procedimiento, la autoridad efectúa nuevas solicitudes o requerimientos de información o documentación.

La autoridad tributaria a través de la Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado²⁴⁰, define la revisión de gabinete como el ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se lleva a cabo mediante la solicitud de información, datos o documentación o de la contabilidad o parte de ella, y se realiza en las oficinas de la propia autoridad, con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros. Para tal efecto, se solicita al contribuyente que presente en las oficinas de la autoridad fiscal en forma impresa o en medios magnéticos ciertos

²³⁹ Plácido Hernández, Mirella (2017): *Revisiones, auditoría y Programas de Fiscalización del SAT*; México, Editorial Thomson Reuters, Pág.17.

²⁴⁰ Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2014.

datos, informes, documentos, estados de cuenta, etcétera, los cuales, en su conjunto, integran su contabilidad.

El fundamento legal de las revisiones de gabinete se encuentra en la fracción II del artículo 42 del Código Fiscal Tributario, que establece a la letra:

“II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.”

De manera que, este inciso establece que la documentación puede ser exhibida en el domicilio del contribuyente, en establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectúa el requerimiento por parte de la autoridad, es importante señalar las nuevas formas de indagación, a través de las revisiones electrónicas, derivadas de la reforma fiscal del 2014, en donde se establece el uso del buzón tributario, la obligación de llevar la contabilidad a través de medios electrónicos y de ingresar dicha información mediante la página de internet del Servicio de Administración Tributaria.

Éstas se encuentran fundamentadas en la fracción IX del mismo artículo 42, al establecer:

“IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.”

Cannell²⁴¹ alude a que, para minimizar algunos problemas, ahora por medio de la fiscalización electrónica, se genera un nuevo concepto utilizado más en los países industrializados; la ocupación de la tecnología está ayudando a modificar rápidamente el comportamiento del ciudadano respecto de sus obligaciones tributarias, cívicas, y de vialidad principalmente.

La idea de utilizar el sistema computacional en la relación con el contribuyente ha tenido una serie de tropiezos que evidentemente han dado la posibilidad de interponer diversos amparos contra los actos, contra las leyes, y contra varias situaciones que realmente no llegan a encuadrar debidamente; con los principios de equidad y proporcionalidad que distingue el Derecho Humano del contribuyente.

También existen las facultades que señala el artículo 53-B del mismo Código Fiscal, que hace alusión a que dicho artículo es en sí la reglamentación que recae a la fracción IX del artículo 42 del mismo Código, este artículo 53-B que, en general establece las formas en cómo se realizan las revisiones electrónicas derivado de la citada fracción IX del artículo 42.

Lo que se está haciendo con esta comprobación electrónica es; lo que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 16 Constitucional, en su párrafo 16, en el sentido de que la autoridad fiscal se está cerciorando de que se han cumplido con los requisitos fiscales correspondientes; y esto no lo está llevando por visita domiciliaria, sino por un sistema electrónico basado en el internet y las bondades, debilidades y amenazas que dicho sistema tiene. Independientemente de que el artículo 53-C del mismo Código Fiscal de la Federación, señala que las autoridades fiscales podrán revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, sin más limitación que lo que dispone el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

²⁴¹ Cannel, Alan (2015): *Reduciendo Accidentes: El papel de la Fiscalización del tránsito*; Brasil, 3ra Edición, Pág. 4.

Como bien puede deducirse, las posibilidades en lo que es la fiscalización electrónica, realmente son dinámicas, puesto que permiten al contribuyente hacer su propia revisión. Pero, evidentemente hay una serie de salvedades que se han objetado respecto de esta situación, ya que, en diversas ocasiones, se ha atacado por la vía de amparo al Servicio de Administración Tributaria; independientemente de los diversos cuestionamientos legales de derecho fiscal que se han elevado en contra de todo el sistema, tal vez sea el buzón tributario el más atacado. El artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, que establece a la letra:

“Artículo 17-K. *Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:*

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.”

Todas las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, tendrán asignado un buzón tributario. Esta forma de comunicación vía internet, consiste en utilizar la página que el Servicio de Administración Tributaria tiene en internet, y la autoridad fiscal realizará las notificaciones de cualquier acto o

resolución administrativa que emita, con documentos digitales, incluyendo las notificaciones que puedan ser recurridas.

En el último párrafo del artículo 22 del citado Código Fiscal, se subraya que todo tipo de requerimientos que formule el servicio público de recaudación fiscal, se notificará al contribuyente a través del buzón tributario. Evidentemente que, a partir de estas situaciones, es cuando empiezan las objeciones, ya que los problemas técnicos en la comunicación por internet no siempre suelen ser de gran certidumbre y mucho menos se puede considerar que exista una certeza jurídica, en que la comunicación debe de producirse al 100%; por lo que, el buzón electrónico que como dice el Código Fiscal, es el medio de comunicación electrónico que utiliza el Servicio de Administración Tributaria, podría no ser el método más eficaz; y más aún que cuando la misma Constitución establece, que la autoridad fiscal, para cerciorarse de que se han cumplido con las disposiciones fiscales tenga que llevar a cabo un debido proceso de notificación, sin mencionar la posibilidad de que se deba de usar el Buzón Tributario.

A pesar de lo anterior, la autoridad hacendaria ha considerado que el buzón tributario permite la comunicación entre el órgano recaudador de contribuciones y los contribuyentes; en éste se han de realizar trámites, se pueden presentar promociones, depositar información, documentos, atender requerimientos y obtener respuesta a diversas dudas; es un medio por el que se pueden notificar actos administrativos esperando que los particulares le den respuesta a sus solicitudes, promociones o consultas. Lo puede utilizar cualquier persona, física o moral, que tenga la necesidad de realizar trámites y desee hacerlo con facilidad desde la comodidad de su casa u oficina.²⁴²

²⁴² Secretaría de Hacienda y Crédito Público: “*Buzón Tributario*”; Consulta realizada en: <http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx> con fecha 15 de diciembre de 2018.

Por lo que, virtualmente puede decirse que todo acto de comercio que esté sujeto a una contribución, va a tener la accesibilidad inmediata a través del sistema computacional. Lo lamentable es que, en nuestro país, de los casi 123 millones de personas que somos, aproximadamente son 37 millones los que tienen acceso a internet, y 42 millones de personas los que tienen acceso a una computadora y no todos éstos contribuyen, la mayoría son estudiantes.²⁴³

Por lo que, se puede decir que todavía faltan millones de personas, que de alguna manera deben en principio tener una computadora, pagar el servicio de internet, aprender a manejarla, con los costos que esto significa para que, de alguna forma, puedan acceder a los servicios tributarios encargados al SAT. Esto es importante, ya que las revisiones electrónicas ahora son la forma más rápida en como la autoridad lleva a cabo sus actos de comprobación a la contabilidad electrónica basada principalmente en los comprobantes fiscales digitales por internet.

2.2.3 VISITA DOMICILIARIA

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su antepenúltimo párrafo establece que:

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

De esta manera se faculta a la autoridad administrativa a realizar visitas domiciliarias con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a las que están sujetos los contribuyentes. Debido a la estructura del Ejecutivo

²⁴³ García, Rafa: “Inegi: Hay 42 millones de personas con una PC y 37 millones con internet en México”; 02 de agosto de 2012, visto en <<https://www.fayerwayer.com/2012/08/inegi-hay-42-millones-de-personas-con-una-pc-y-37-millones-con-internet/>> Consultado con fecha de 15 de diciembre de 2018.

Federal es necesario remitirse a la Ley Orgánica de la Administración, donde se define qué Secretaría es la autoridad administrativa para efectos de las visitas domiciliarias, en específico es el artículo 31, en su fracción XI, el cual establece que:

“Artículo 31.- *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;

...”

Como consecuencia, para efectos de la visita domiciliaria, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la autoridad administrativa competente, siguiendo este orden de ideas, el artículo 4to del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público contempla la delegación de facultades del Secretario en servidores públicos subalternos, con el objeto de realizar un mejor cumplimiento de sus facultades:

“Artículo 4o. *La representación, trámite y resolución de los asuntos competencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, corresponde originalmente al Secretario.*

Para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores Generales, Directores Generales Adjuntos, Directores, Subdirectores y por los demás funcionarios que establezca este Reglamento y otras disposiciones jurídicas.”

El Servicio de Administración Tributaria es el facultado para llevar a cabo la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales, esto se establece en el artículo 7º fracción VII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que expresa:

“Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

...

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

...”

Finalmente, el artículo 42 en su fracción III, del Código Fiscal de la Federación establece, que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para practicarles visitas y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Además, en su fracción V, del mismo numeral, establece que están facultadas para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

Imagen No. 21.- Obligaciones de los Contribuyentes

a) La expedición de CFDI’S y de presentación de solicitudes o avisos en materia del RFC;

b) La operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas;

d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera.

Fuente: Elaboración propia, considerando la fracción del artículo citado.

Es tan importante el tema de la visita domiciliaria, que el propio artículo 49 del Código Fiscal Federal, establece la forma en cómo se debe realizar la visita domiciliaria, siendo dicha forma, como a continuación se indica.

“1.- Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.

2.- Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

3.- Los visitantes se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

4.- En toda visita domiciliaria se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

5.- Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria.

6.- Si con motivo de la visita domiciliaria, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.”

La facultad discrecional debe estar debidamente fundada y motivada por mandato Constitucional, en el caso de las visitas domiciliarias, se corrobora este mandato al establecer el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción IV:

“Artículo 38.- *Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

...

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

...”

De modo que, es inadmisibles que una orden de visita domiciliaria no esté fundada y motivada, puesto que su obligación es, en cierto sentido doble, y el primero es el acto administrativo que debe ser notificado. Pero, sobre todo, el acto discrecional debe dar cabal cumplimiento a los principios del artículo 31 Constitucional, al existir proporcionalidad entre las medidas que el acto discrecional involucre y la finalidad de la ley que otorga las facultades previstas, sin perseguir un fin personal o un fin administrativo distinto que los que marca la ley.

La verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, por parte de los contribuyentes, están sujetas al análisis presencial de una visita domiciliaria, Cadena²⁴⁴ comenta, que la visita domiciliaria es la principal facultad de comprobación con la que cuentan las autoridades fiscales, en términos del artículo

²⁴⁴ Cadena Solórzano, María Teresa del Niño Jesús (2014): *Generalidades de la Visita Domiciliaria*; México, Universidad Autónoma de México, Pág. 23.

16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta facultad consiste en revisar, en la residencia de los contribuyentes, las particularidades relativas a las obligaciones fiscales a las que se encuentran sujetos, ya sean formales o materiales.

Éstas son facultades de comprobación que tiene la autoridad fiscal, facultades que no nacen de la nada, pues, se debe caer en un incumplimiento; la autoridad se encuentra obligada a que en el proceso de desahogo de una visita domiciliaria se respete el procedimiento regulado en el Código Fiscal de la Federación.

La visita domiciliaria audita el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y determina las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, además de comprobar la comisión de delitos fiscales, también sirven como emisora de información a otras autoridades fiscales.

Las autoridades deben emitir y notificar resoluciones en un máximo de seis meses a partir del levantamiento del acta final, o cuando éstas no emitan y notifiquen legalmente la resolución correspondiente dentro del plazo legal establecido, propiciará que quede sin efectos la orden, las actualizaciones que se derivaron durante la visita, quedando imposibilitada la autoridad en determinar créditos fiscales derivados del acto de revisión y tampoco podrá renovar el acto de fiscalización.

Frente a una existencia de crédito fiscal, firme y exigible, el particular, con ánimo de no llevar a cabo el pago, se hace de medios de defensa disponibles en materia fiscal y busca formas de aprovechar las inconsistencias legales que tengan los actos de autoridad, que sirven de base para el cobro y algunas otras lagunas de la ley. De modo que, la visita domiciliaria debe ser realizada con apego estricto a la Ley sin arbitrariedades, de lo contrario, se imposibilita el cálculo y cobro del crédito fiscal derivado de fallas en el proceso de auditoría.

2.2.4 SIMULACIÓN DE NEGOCIOS

La fracción X del artículo 42 del Código referido, establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, la fecha y hora en que se realizaron, durante el período de tiempo que dure la verificación.

La visita a qué se refiere esta fracción deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en las fracciones I a V del artículo 49 del Código que ya se ha citado en el punto anterior.

La simulación de operaciones viene como resultado de un sistema de evasión de impuestos conocido como operación carrusel, las empresas en México tratan de evitar el pago del monto del ISR y del IVA, los impuestos que se ven más afectados por la operación carrusel²⁴⁵, este modelo evasor de impuestos es el esquema que siguen algunas empresas en México, para evadir el pago de impuestos a la autoridad tributaria.

Estas operaciones o transacciones con contribuyentes que presuntamente llevan a cabo operaciones inexistentes, representan riesgos para cualquier empresa, ya que, el papel que en la actualidad juegan los contribuyentes y la autoridad fiscal es

²⁴⁵ Esto se lleva a cabo a través de facturas de otras empresas, pueden así reducir sus beneficios anuales, pues, al finalizar el año fiscal y ver cuál es el monto por el que tienen que tributar al SAT, deciden emitir facturas falsas a empresas existentes o inexistentes, de manera que, dos o más empresas constituidas formalmente se ponen de acuerdo para diseñar este esquema de evasión y aplicar la operación carrusel en su fiscalidad, de modo que ambas resultan beneficiadas y pagan menos impuesto, siendo emisoras de facturas inexistentes y evitan el pago del impuesto que corresponde; al Impuesto Sobre la Renta y al Impuesto al Valor Agregado.

sumamente importante en la generación de la relación tributaria sana, ya que se debe tener como premisa principal el respeto al Estado de Derecho que en toda sociedad debiera prevalecer.

Para las empresas es sumamente importante que se establezcan los controles suficientes para que se le permitan evitar encontrarse en una situación de este tipo, debido a que pueden ocasionar cancelación de sellos digitales impidiéndosele emitir comprobantes fiscales digitales por internet, congelamiento de cuentas bancarias e incluso proyectos públicos o privados.

Palacios²⁴⁶ comenta, que el tema de las operaciones inexistentes es tan controversial, y ocurren en el momento en que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes a pesar de que no cuenta con:

- a) Infraestructura.
- b) Personal.
- c) Activos.

A pesar de esto, es un prestador de servicios con el derecho de comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes; o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, lo que origina la presunción de inexistencia de las acciones amparadas en tales comprobantes.

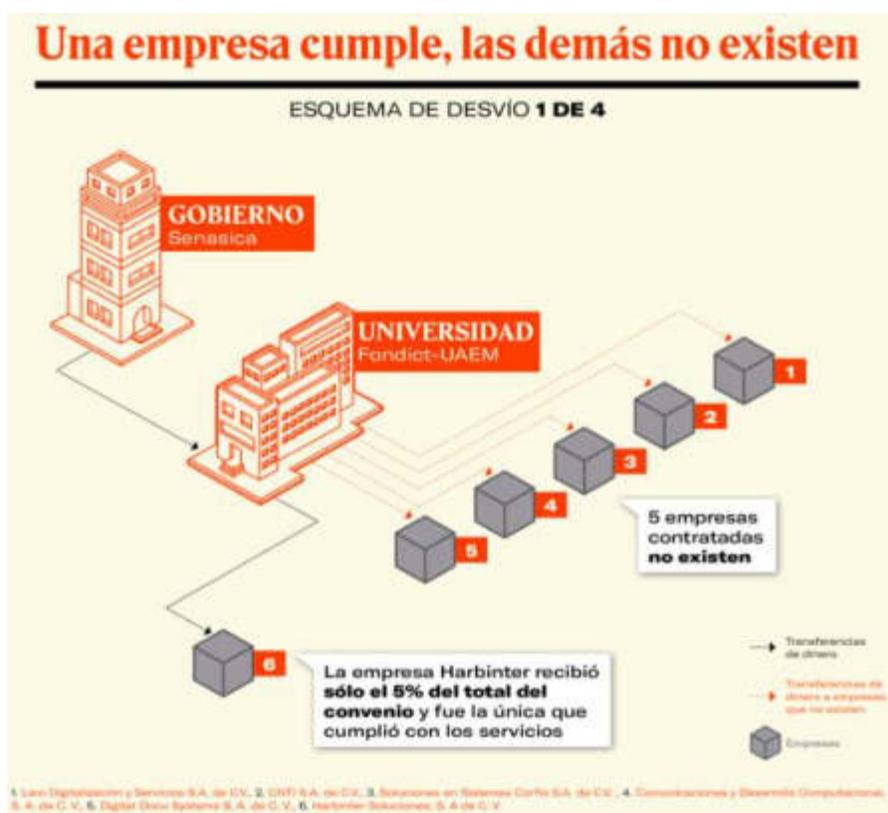
Lamentablemente no solo es entre particulares, como ejemplo está la llamada “Estafa Maestra”; en donde en primeros análisis la ASF detectó desvíos de mil 311 millones de pesos en la Secretaría de Desarrollo Social y en la Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano durante la administración pasada, encontrando subcontrataciones de al menos 13 empresas fantasmas y el dinero habría ido a parar a cuentas domiciliadas y a otros países como China, Ecuador y

²⁴⁶ Palacios, Miguel Ángel (2015): *Referencias al Artículo 69 B del CFF*; México, Editorial Trillas, Pág. 24.

Corea del Sur. Revelado a través de tres auditorías forenses realizadas por la Auditoría Superior de la Federación en ejercicios del 2014 y 2015.²⁴⁷

Lo anterior representa una total incoherencia, puesto que el mismo Estado ha creado empresas fantasmas que generan operaciones inexistentes por cifras millonarias y que a la fecha no ha habido ningún responsable de los actos cometidos entre universidades y empresas fantasmas.

Imagen No. 22.- Empresas Fantasma



Fuente: (Camarena, 2017, pág. 25)

²⁴⁷ Castillo, Miriam; Nayhelli, Roldán; Ureste, Manuel (2018): *La Estafa Maestra*; México, Editorial Animal Político, Pág. 17.

Dos o más empresas constituidas formalmente están puestas de acuerdo para diseñar un esquema, no solo de evasión a través de la simulación, sino que incluso, no existe ningún tipo de servicio entregado, o producto terminado que se entregue como contraprestación a las cifras millonarias recibidas, e incluso no hay contratos que justifiquen la entrega del pago a esas empresas fantasma.

Como consecuencia, el 8 de septiembre del 2013 fue presentada ante el Congreso de la Unión una iniciativa en relación con el tema de las operaciones inexistentes, de modo que, en 2014 entra en vigor a través de la incorporación al Código Fiscal de la Federación el artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación, que otorga la facultad a la autoridad de presumir la inexistencia de operaciones amparadas por comprobantes, cuando sean detectados que los contribuyentes no cuentan con:

- a) Activos.
- b) Personal.
- c) Infraestructura.
- d) Capacidad Material, directa o indirecta para prestar servicios, producir, comercializar o entregar bienes que amparan los comprobantes; o
- e) Los contribuyentes no se encuentran localizados.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet, así como en el Diario Oficial de la Federación, el listado de contribuyentes que han emitido comprobantes fiscales apócrifos, o que sean reportados como no localizados.

Sobre la prevención de la venta de facturas apócrifas, Grosso²⁴⁸ señala, que son aquellas incorporaciones a las liquidaciones tributarias de documentación que se sujetan a todos los requisitos formales que son exigidos y que están relacionadas con la escenificación de una actividad supuestamente acaecida, pero, que en

²⁴⁸ Grosso Sheridan, Walmyr (2016): *Facturas Apócrifas*; México, Editorial Themis, Pág. 93.

verdad es simulada y que tiene por objeto, en lo que a estos fines nos interesa, disminuir cargas tributarias.

Posterior a la aprobación de la Reforma al Código Fiscal de la Federación se modificaron varios numerales, ahora, los contribuyentes que se sepan o no de tal situación que hagan uso de tales prácticas y lleguen a adquirirlas, podrán ser sometidos a un procedimiento penal por el delito de defraudación fiscal, y, por ende, pagar dicha pena con cárcel y no solamente a través de cubrir el monto del crédito fiscal.

El artículo 69 B del CFF (antes de la reforma de 25 de junio de 2018) contempla a la letra:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.”

En este párrafo se habla de la facultad que tiene la autoridad para presumir la inexistencia de operaciones, derivado de una falta de los cuatro elementos que en ésta parte se citan y de los que ya se ha hablado anteriormente, son necesarios en primera instancia para poder comprobar una prestación de servicio o elaboración de producto, que son los activos, el personal, infraestructura o capacidad, o que no se localice al contribuyente emisor de la factura en su domicilio fiscal registrado, lo que dará pie al segundo párrafo de dicho artículo:

“En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal

lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.”

La notificación vía buzón tributario, que también esta forma de notificación ha sido muy cuestionado por violar garantías de audiencia, pero que al final ha sido aceptada como vía de notificación por parte de las autoridades, y que en este supuesto sirve para dar u otorgar al contribuyente la posibilidad de presentar pruebas que desvirtúen el supuesto de las operaciones inexistentes, además de que anexa un término de quince días a partir de que se recibió el correo por parte de la autoridad fiscal en el buzón tributario.

Esta es una oportunidad que tiene el contribuyente que sabe que no ha incurrido en ningún delito, a presentar pruebas que demuestren que tienen los cuatro elementos que el primer párrafo ya comentado del artículo 69 B del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, puede o no presentar dichas pruebas, el siguiente párrafo del artículo, refiere del término que tiene la autoridad para responder a la presentación o falta de presentación de pruebas:

“Transcurrido dicho plazo, la autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer; notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario y publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.”

Son cinco días en los que la autoridad valorará las pruebas que fueron enviadas por el contribuyente, y notificará la resolución a contribuyentes a través del mismo buzón tributario, además de publicar, dentro de los treinta días posteriores a la notificación

de la resolución, un listado en el DOF y en la página virtual del SAT de los contribuyentes que, a pesar de enviar pruebas no fueron aceptadas en el desvirtúo de la presunción de operaciones inexistentes y los que no accedieron a presentar pruebas para desvirtuar los hechos que se les imputan y se encuentren consideradas como empresas que llevan a cabo operaciones inexistentes.

“Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión, no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.”

Según el 4to. párrafo del artículo analizado, el efecto de estas publicaciones en el DOF y en la página virtual del SAT, es de alguna manera dar a conocer a los contribuyentes que se encuentran en una investigación de presuntas operaciones inexistentes, por lo que los comprobantes emitidos por los contribuyentes publicados pierden efecto fiscal alguno.

“Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo tercero de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.”

Ahora bien, los contribuyentes deben estar al pendiente de estas publicaciones conocidas como las listas negras, pues, cualquiera que haya tenido transacciones, sea persona físico o moral y que haya dado cualquier efecto fiscal a comprobantes expedidos por contribuyentes incluidos en dichas listas, tienen treinta días después de la publicación para acreditar ante la autoridad fiscal que en verdad adquirieron bienes o recibieron servicios que ampara a la factura que comprueba la transacción, por el contrario, procederán en el mismo plazo a corregir la situación fiscal a través de declaración complementaria que corresponda.

En el sexto y último párrafo, vamos a encontrar lo siguiente:

“En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.”

En este último párrafo se habla ya de los delitos en lo que incurre la persona física o moral que sea detectada por la autoridad en la no acreditación de la prestación del servicio o adquisición de un bien, o bien, que no haya corregido la situación fiscal de la que habla el cuarto párrafo, se determinará entonces el o los créditos fiscales que correspondan, y las operaciones amparadas en los comprobantes apócrifos serán considerados como actos de simulación para efectos fiscales.

Como consecuencia, las acciones en contra de los delitos fiscales se han reforzado, incluso, se creó el artículo 69 B Bis, referente al combate de la forma inapropiada de reducir los ingresos gravables, a través de la transmisión indebida de pérdidas fiscales, lo que reduce la base gravable por lo que se evade el pago de impuestos disponible para la gestión del Gobierno, considerando que el ingreso gravable de la empresa se calcula deduciendo de los ingresos todos los gastos posibles, incluyendo la depreciación y los intereses.

Estas medidas ya no requieren del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que se le da la facultad a la autoridad de presumir una culpa sobre el contribuyente, haciendo que éste último sea quien deba aclarar su situación enviando la información correspondiente en los términos que señala la ley, de lo contrario la autoridad tendrá bases para llevar a cabo los actos de publicación en las llamadas listas negras del SAT, además de continuar con el proceso de presunción de culpa al contribuyente como se ha estudiado en este inciso.

CAPÍTULO 3

LA FUNCIÓN RECAUDATORIA DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Los servicios y obra pública obligatoria para los gobernantes, Federal, Estatal y Municipal; el lugar en donde debe el gobierno poner el dinero del pueblo que recauda por medio de los impuestos y explotación de recursos naturales como el petróleo y la generación de electricidad, son los que el *Estado de derecho* fija; inicial y principalmente en los artículos 115 Constitucional, fracción III y 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con las leyes orgánicas de cada uno de los Estados de la República, en los que se ha acordado que el dinero del pueblo se invierta en diversos rubros, como son: **1.** a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales, b) Alumbrado público, c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos. d) Calles, parques y jardines y su equipamiento, e) Seguridad pública, policía preventiva municipal, estatal y federal y f) Tránsito, vialidad y movilidad, en cuanto a sistema básico; **2.** a) Educación pública: básica, secundaria preparatoria y universitaria, b) Alimentación, c) Agricultura, ganadería, desarrollo rural, d) Pesca, e) Desarrollo agrario, territorial y urbano, f) Salud y g) Seguridad social y acceso universal a los servicios de salud, por lo que corresponde a básico social; **3.** a) Desarrollo social y b) Trabajo y previsión social, en cuanto a básico social secundario; **4.** a) Servicios de gobernación, b) Relaciones exteriores, representación exterior de los intereses de la población a partir de la necesidad municipal, pero de aplicación en un ámbito federal, c) Defensa nacional, d) Marina, e) Hacienda y crédito público, f) Medio ambiente y recursos naturales, g) Energía y h) Economía, en lo relativo a operativa gubernamental; y **5.** a) Comunicaciones y transportes, b) Mercados y centrales de abasto, c) Panteones, d) Rastro y e) Turismo, en lo concerniente a funcional.

Todos estos son los rubros de cobertura de necesidades colectivas de las que tanto hablan los autores y politólogos, y es obligación de la familia política el dar esos servicios y obra pública de calidad, siendo que esta obligación es solidaria entre el

Municipio, el Estado y la Federación, ya que la Federación baja hasta el Municipio para hacerse de dinero, de riquezas, a través del cobro de IVA, ISR, y otros impuestos federales, que la federación cobra en los municipios y lo sube hasta el órgano federal a través del SAT, se entregan los recurso recaudados a SHCP, la que los custodia y distribuye según el presupuesto de egresos respectivo. Y luego lo devuelve al municipio, a la luz de la ley de Coordinación Fiscal a los Estados y después a los Municipios.

3.1. LA COORDINACIÓN FISCAL

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal va a consistir en que la Federación y los Estados puedan firmar convenios de coordinación fiscal por medio del cual, dichos Estados estén comprometidos a limitar potestades tributarias a favor de la Federación, a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales.

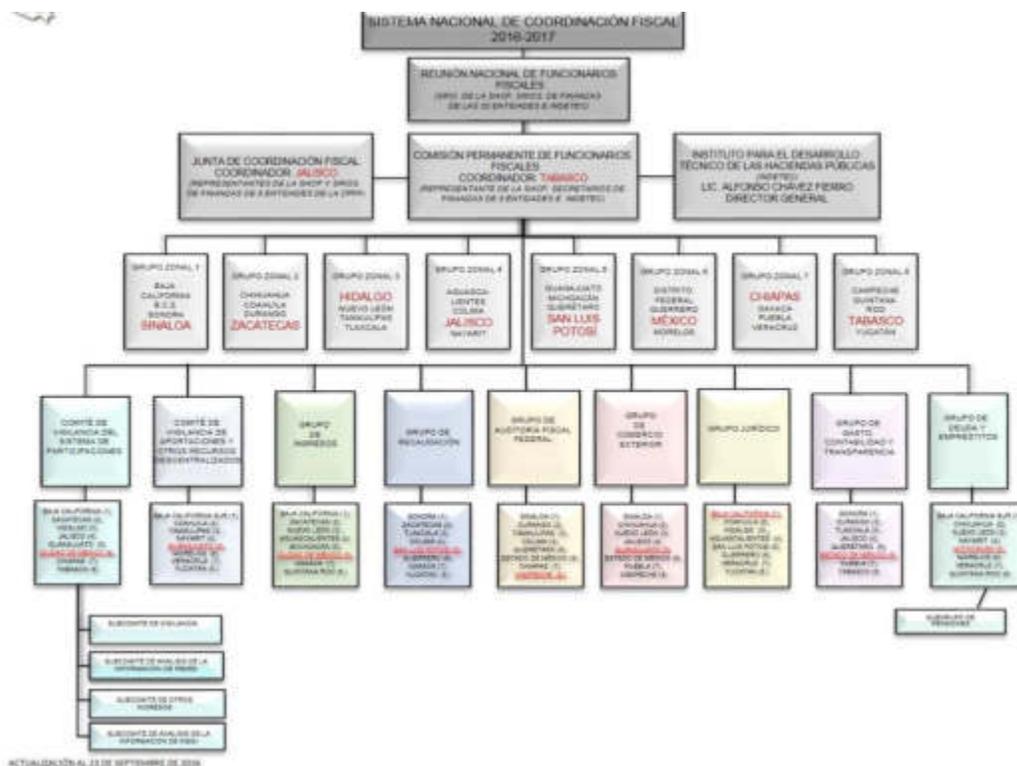
El artículo 1ro de la Ley de Coordinación Fiscal establece que:

“Artículo 1o.- Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento. Cuando en esta Ley se utilicen los términos entidades federativas o entidades, éstos se referirán a los Estados y al Distrito Federal. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley. Dichas entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen. La información financiera que generen las entidades federativas y los municipios, relativa a la coordinación fiscal, se deberá regir por los principios de transparencia y de contabilidad

gubernamental, en los términos de la Ley General de Contabilidad Gubernamental.”

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal tiene su origen en la Ley de Coordinación Fiscal en vigor a partir del 1º de enero de 1980. Desde su creación en la propia Ley, se establecen el conjunto de disposiciones y órganos que regulan la cooperación entre la Federación y las Entidades Federativas, incluyendo el Distrito Federal, con la finalidad de armonizar el sistema tributario mediante la coordinación y colaboración intergubernamental, establecer y distribuir las participaciones que correspondan a sus haciendas públicas en los ingresos federales y apoyar al sistema de transferencias mediante los fondos de aportaciones federales; a través de dichos órganos, el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda, y los gobiernos de las Entidades por medio de su órgano hacendario, participan activamente en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del mismo.

Imagen No. 23.- Organigrama del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal



Fuente: (Muñoz, 2018, pág. 12)

De tal manera, que los Estados se comprometen a ceder parte de sus poderes tributarios a la Federación mediante un Convenio de adhesión al sistema celebrado con el gobierno federal, a cambio de tener derecho a obtener participación en los fondos federales, además de que la Ley de Coordinación Fiscal prevé la conformación de varios tipos de fondos participables, entre los más importantes se encuentran:

- a) Fondo General de Participaciones: Está compuesto por el 20% de la recaudación federal participable, conceptualizada como el monto que obtenga la federación por los impuestos, así como derechos sobre la extracción de petróleo y de minería, sin embargo, estos se verán disminuidos con el total de las devoluciones por los mismos conceptos.
- b) Fondo de Fomento Municipal: Está compuesto por el 1% de la recaudación federal participable que les corresponde a los municipios del país y distribuido conforme a la fórmula del artículo 2-A, Fracción III de la Ley de Coordinación Fiscal. Estos fondos destinados a Municipios se entregan a los gobiernos estatales y éstos se encargan de transferirlos a los municipios.

El Contador Público Certificado Leopoldo Escobar Latapí²⁴⁹ comenta, que el objeto de la actual Ley de Coordinación Fiscal (LCF), conforme a su artículo 1º, es:

- Coordinar el Sistema Fiscal de la Federación con el de los Estados, Municipios y Ciudad de México (antes Distrito Federal).
- Establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones.
- Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.

²⁴⁹ Escobar Latapí, Leopoldo (2012): *Ley de Coordinación Fiscal ¿Es la que necesitamos?*; México, Colegio de Contadores Públicos de México, Pág.3.

- Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Esta ley coadyuva a evitar la múltiple tributación, sin embargo, también es de llamar la atención que la federación busque administrar gran parte de los ingresos totales percibidos en los ejercicios, además con esta ley los gobernadores y presidentes municipales no tienen que realizar esfuerzos para tener ingresos propios, ya que la federación se encarga de hacerles llegar gran parte de los ingresos de cada ejercicio fiscal.

Se llega a entender que el problema es la forma en cómo se percibían las contribuciones, de modo que se justificó la coordinación de los poderes tributarios, de manera que los ciudadanos no continuarán con una carga impositiva mayor por parte de los tres niveles de gobierno.

En la Ley de Coordinación Fiscal se establece que las entidades que deseen integrarse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para participar de los ingresos de la federación deben firmar el Convenio de Adhesión con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Este convenio, que debe ser aprobado por las legislaturas de los Estados, incluye todos los ingresos federales y no pueden ser negociados los impuestos específicos, lo anterior supone que la entidad que decida no integrarse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal solo podrá participar de los impuestos especiales reservados constitucionalmente.

Según el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal, las entidades que quieran adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal lo harán a través de celebrar un convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éste debe encontrarse autorizado por la Legislatura del Estado, además por esta misma legislatura se podrá dar por terminado el convenio.

El artículo 13 de la misma ley, versa lo siguiente:

“Artículo 13.- *El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los Gobiernos de las Entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se pacte expresamente.*

En los convenios a que se refiere este artículo se especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas. Dichos convenios se publicarán en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario Oficial de la Federación, y surtirán sus efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, en su defecto, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

La Federación o la Entidad podrán dar por terminados parcial o totalmente los convenios a que se refiere este precepto, terminación que será publicada y tendrá efectos conforme al párrafo anterior.

En los convenios señalados en este precepto se fijarán las percepciones que recibirán las Entidades o sus Municipios, por las actividades de administración fiscal que realicen.”

La Ley de Coordinación Fiscal establece en términos generales, que los Estados deben celebrar el convenio con la autoridad fiscal federal, que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, esto, con el objetivo de lograr adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de esta manera percibir participaciones que en ella se establecen, esta adhesión es íntegra y no en relación con algunos ingresos de la federación, además de que debe ser publicada en el Diario Oficial de la Federación y en el periódico oficial de la entidad.

Existen también los convenios de colaboración administrativa, por medio de los cuales las entidades federativas pueden encargarse de la gestión, liquidación y recaudación de algunos impuestos federales, entre estos destaca el Impuesto federal Sobre Tenencia o Uso de Vehículos (casi extinto), así como el Impuesto a

los Automóviles Nuevos, en dichos casos los Estados que presenten los convenios tienen derecho al cien por ciento de lo recaudado por estos conceptos de impuestos federales y estarán obligados a distribuir entre los municipios al menos el 20% de lo recaudado por los mismos.

Alicia Hernández Chávez²⁵⁰ señala, que en el Convenio de Adhesión se define a los impuestos asignables como aquellos impuestos federales cuyo origen por entidad federativa es plenamente identificable:

- a) El Impuesto al Valor Agregado.
- b) Algunos Impuestos Especiales sobre Producción y Servicios.
- c) El Impuesto Sobre enajenación de Automóviles Nuevos.
- d) El Impuesto Sobre Tenencia o uso de Vehículos.
- e) Los Impuestos a causantes menores.

La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal a través de los diferentes convenios que los Estados realicen con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no lo obligan a colaborar en la administración de los ingresos federales, como ya se comentó previamente, este compromiso se asume a través de otro convenio denominado Convenio de colaboración administrativa. Que establece una serie de funciones que las autoridades estatales y municipales deben realizar en relación con el registro de contribuyentes y la recaudación, fiscalización y administración e ingresos federales. A través de estos, la autoridad de los Estados va a tomar el carácter de autoridad fiscal federal y recibirán ciertos ingresos denominados incentivos económicos.

Estos convenios también van a definir que la recaudación y administración de los ingresos que se deriven de la tenencia o uso de vehículos y del cobro de multas impuestas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público serán realizadas por los

²⁵⁰ Hernández Chávez, Alicia (2016): *Hacia un nuevo Federalismo*; México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ra Edición Electrónica, Pág. 35.

Estados. Así mismo, los Estados aceptan someterse a programas de verificación y fiscalización, además, gozan de la facultad de ordenar y practicar visitas de auditoría e inspección en el domicilio fiscal del contribuyente. Por su parte, las autoridades federales van a comprometerse a cumplir con la responsabilidad de planear, regular y evaluar la recaudación y administración tributaria de los Estados.

3.1.1 AUTORIDADES FEDERALES

La esencia del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se basa entonces en que la Federación y los Estados pueden firmar Convenios de Coordinación Fiscal, por medio de los cuales, los Estados se comprometen a limitar sus potestades tributarias a favor de la Federación a cambio de obtener una participación en los ingresos fiscales federales. Los dos impuestos más importantes, como lo son el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado son establecidos y administrados por la Federación, esto se debe a que en la actualidad todos los Estados han firmado este tipo de Convenios, esto quiere decir que la Federación controla un gran porcentaje de los ingresos fiscales totales generados a lo largo de la República Mexicana, lo que demuestra la dependencia financiera que existe de los Estados y de los Municipios en relación con la Federación, Saldaña Magallanes²⁵¹ comenta, que la Federación se ha considerado que no tiene poder concurrente limitado, es decir, en cuanto a su potestad tributaria, ya que únicamente sigue un sistema bajo las siguientes inferencias:

- a) Concurrencia contributiva entre la Federación y los Estados.
- b) Limitaciones a la facultad tributaria de los Estados; reserva expresa en determinadas materias.
- c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.

²⁵¹ Saldaña Magallanes, Alejandro (2014): *Curso Elemental sobre Derecho Tributario, Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales*; México, Editorial ISEF, Pág. 24.

Lo anterior cuenta con una base constitucional, ya que el artículo 73 fracción VII, que ya se ha analizado previamente, da la potestad al Congreso para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, de modo que se puede afirmar que las facultades de la Federación en materia tributaria resultan ilimitadas, sumado a que, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados el escrutinio, discusión, modificación y aprobación anual del Presupuesto de Egresos de la Federación, y no solo eso, sino que el artículo 74, fracción IV de la Carta Magna establece que el Congreso puede llevar a discusión primero, las que a su juicio deban decretarse para ello. Además de esto, la Federación puede exclusivamente establecer contribuciones, desprendido de la fracción XXIX del artículo 73, respecto de:

1o. *El comercio exterior.*

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

3o. *Instituciones de crédito y sociedades de seguros.*

4o. *Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación;*
y,

5o. *Especiales, respecto de:*

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.

g) Producción y consumo de cerveza.

Uno de los objetivos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es solucionar el problema de la concurrencia impositiva que prevaleció en el país hasta 1980 y que significaba un obstáculo a la producción y comercio, ese mismo año entró en vigor el Impuesto al Valor Agregado, y con esto desaparecieron 18 impuestos federales

y 458 estatales.²⁵² Chapoy Bonifaz²⁵³ señala, sobre esta concurrencia impositiva que el hecho de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no delimite campos impositivos federales, estatales y municipales, salvo lo expresamente señalado por dicho ordenamiento, determina que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los Estados puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, lo que da lugar a la doble o múltiple tributación.

Lo anterior supone que el Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados deben actuar con suma prudencia a la hora de la creación de gravámenes para no superponerlos sobre la población contribuyente, para este problema, el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal representa la solución, ya que establece las participaciones que compensen el ingreso local suspendido, además de obligar a los gobiernos estatales a que, a cambio de recibir estas participaciones se ajusten a la legislación tanto Estatal como Municipal a lo dispuesto por la Ley de Coordinación Fiscal, por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

En el artículo 2do de la Ley de Coordinación Fiscal se establecen los principios que le dan cuerpo al Fondo General de Participaciones, que está compuesto por el 20% de la recaudación federal participable. Ésta última está compuesta por todos los impuestos que obtenga la Federación, así como derechos de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por dichas contribuciones, para entender mejor como es que se distribuye este Fondo General de Participaciones, se va a ocupar la explicación de Serna de la Garza²⁵⁴, quien dice que:

²⁵² Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Exposición de motivos de la Ley de Coordinación Fiscal, México, 1980.

²⁵³ Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (2013): *Panorama del Derecho Mexicano*; México, Editorial Mc Graw Hill, 19na Edición, Pág. 159.

²⁵⁴ Serna de la Garza, José María (2013): *Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 9na Edición, Pág. 24.

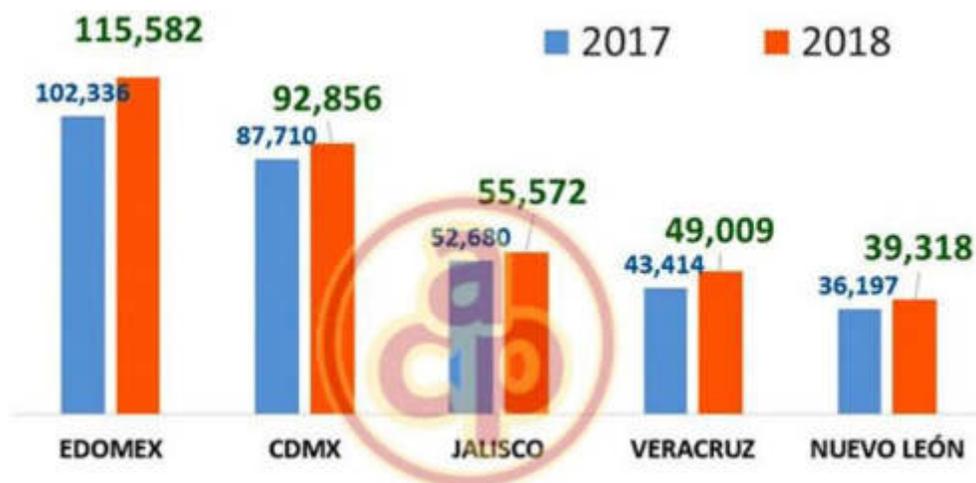
- I. El 45.17% del mismo fondo, en proporción directa al número de habitantes que tenga cada entidad en el ejercicio de que se trate.
- II. El 45.17%, en términos de un coeficiente que toma en cuenta la eficiencia recaudatoria de cada Estado, premiando a los que recaudaron más.
- III. El 9.66% restante se distribuirá en proporción inversa a las participaciones por habitante que tenga cada Estado, y éstas son el resultado de la suma de las participaciones a que se refieren los numerales I y II en el ejercicio de que se trate (criterio compensatorio).

Estos recursos canalizados a los diferentes Estados no se encuentran condicionados ni en su entrega ni en ejercicio por parte de la Federación, ya sea a Estados o municipios, como consecuencia, son éstos últimos, quienes a través de los órganos legislativos correspondientes establecerán su manejo, aplicación y determinación de las partidas en que habrán de ser erogados estos recursos, la única condición que existe es que se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y como consecuencia suspender gravámenes que son contrarios a dicho sistema.

Uno de los Estados que más se ha dolido de esta integración es Nuevo León, el reclamo de sus habitantes radica en el hecho de que la fórmula de distribución de recursos fiscales que se creó en los años ochenta no refleja los cambios que se dan en el país durante los últimos años, y por lo tanto piden una reforma fiscal que contemple el dotar de mayores recursos a Estados más participativos, así como de apoyar a las entidades que destaquen por su propia productividad.

Los pasados dos años los Estados que más participaciones federales recibieron fueron:

Imagen No. 24.- Estados que más participaciones federales percibieron



Fuente: (Barragán, 2019)

Tanto Nuevo León, como el Estado de México y Veracruz son las entidades que más aportan a los ingresos de la federación en materia de recaudación fiscal, a pesar de esto, en el presupuesto de egresos de 2019, Nuevo León recibirá únicamente 76 mil 776 millones de pesos, lo que significa que por cada peso que este Estado aporta en impuesto, se le retorna entre .22 y .40 centavos, montos que evidentemente varían anualmente, esto deja al Estado con el único recurso de subir algunos de los derechos estatales, como por ejemplo el alza del 40% al pago del refrendo vehicular y de 60% a las licencias de conducir.

Todo esto es parte del proceso que los Estados, incluido Nuevo León, aceptan a través de los Convenios con el Sistema de Coordinación Fiscal que se establecen con la Federación, las entidades locales y los municipios, lo que da vida al actual federalismo fiscal en México. México maneja un federalismo dual desde 1824, fundamentado en el artículo 124 Constitucional:

“Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias.”

Los Estados se juntan para formar la unión, manteniendo una soberanía, las funciones y competencias de ambos se encuentran claras y estrictamente definidas y separadas, principalmente en materia de pago de tributos, de modo que, cualquier invasión de competencias resulta inconstitucional, esto tiene una base en la lógica de facultades exclusivas y se relaciona con procesos de descentralización formal, aunque materialmente no se logre.

Esto demuestra la importancia que tiene la efectiva recaudación de impuestos, y como es que una falta de establecimiento de plazos en un proceso tan importante como es el Procedimiento Administrativo de Ejecución, distorsiona la puntualidad de la obligación tributaria para el contribuyente, sino que a través de convenios (sobre todo con las grandes empresas) se pueden condonar los créditos fiscales, por el mismo paso del tiempo.

3.1.2.- AUTORIDADES ESTATALES

La potestad tributaria del poder tributario de las Entidades Federativas tiene su fundamento jurídico en la interpretación de los artículos 40, y el ya citado artículo 124 Constitucional, en el primero de estos artículos se establece que:

“Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, laica y federal, compuesta por Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, y por la Ciudad de México, unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

De modo que, la potestad tributaria de los Estados conlleva a materias que no sean exclusivas de la Federación, lo que significa que se encuentra en un poder concurrente limitado bajo disposición constitucional, no porque la Federación pueda llevarlo a cabo, debido a que ésta no puede sin violar la soberanía de los Estados, prohibir un determinado impuesto fuera de los puntos que se encuentran establecidos en la Constitución.

Los informes de la SHCP al Congreso de la Unión indican que los Estados que más recursos económicos recibieron de enero a diciembre de 2018 por concepto de participaciones federales son:

- a) Estado de México: 115 mil 582 millones de pesos.
- b) Ciudad de México: 92 mil 855 millones de pesos.
- c) Jalisco: 55 mil 571 millones de pesos.
- d) Veracruz: 49 mil 008 millones de pesos; y
- e) Nuevo León: 39 mil 316 millones de pesos.

Ninguno de los tres ámbitos de gobierno cuenta con los recursos suficientes para cubrir sus necesidades de gastos. Hay rezagos muy importantes en salud, nutrición, educación y acceso a servicios básicos que se acentúan en ciertas zonas del país y que no son atendidos por el sector público debido a falta de recursos. Cabe aclarar que las diferencias en los niveles de bienestar de la población se dan entre y dentro de las entidades federativas, inclusive, en las más ricas. Ahora bien, el monto de los ingresos tributarios en cuya administración participan los Estados o Municipios debe ser enterado a las autoridades Federales, ya que las autoridades estatales y municipales están en la obligación de concentrar dichos recursos en la Secretaría de Hacienda e informar de manera periódica de lo recaudado. Esto viene establecido en el artículo segundo de la Ley de Coordinación Fiscal:

“Artículo 2º.-

...

Las entidades deberán informar de la totalidad de la recaudación que efectúen de cada uno de sus impuestos y derechos locales, en los formatos que para ello emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La fórmula anterior no será aplicable en el evento de que en el año de cálculo la recaudación federal participable sea inferior a la observada en el año 2007. En dicho supuesto, la distribución se realizará en función de la cantidad efectivamente generada en el año de cálculo y de acuerdo al coeficiente efectivo que cada entidad haya recibido de dicho Fondo en el año 2007. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá solicitar a

las entidades la información que estime necesaria para verificar las cifras recaudatorias locales presentadas por las entidades.

...”

Además de que, las entidades federativas que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrán participar de la recaudación que se obtiene del IEPS, conforme a las siguientes proporciones:

I.- El 20% de la recaudación si se trata de cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebidas alcohólicas fermentadas y bebidas alcohólicas. Fracción reformada DOF 31-12-1999.

II.- El 8% de la recaudación si se trata de tabacos labrados.

También, de participar el 100% de la recaudación obtenida del ISR que efectivamente sea enterado a la federación obtenida después de que se descuenten las devoluciones por dicho concepto, ya que se debe recordar que estas devoluciones representan derechos del contribuyente.

El artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal es esencial, puesto que da la oportunidad a las entidades federativas por coordinar también sus derechos estatales, sin embargo, el Estado se compromete a abstenerse de derechos estatales o municipales por los conceptos siguientes:

“I.- Licencias, anuencias previas al otorgamiento de las mismas, en general concesiones, permisos o autorizaciones, o bien obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales o industriales y de prestación de servicios. Asimismo, los que resulten como consecuencia de permitir o tolerar excepciones a una disposición administrativa tales como la ampliación de horario, con excepción de las siguientes:

a).- Licencias de construcción.

b).- Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado.

c).- Licencias para fraccionar o lotificar terrenos.

d).- *Licencias para conducir vehículos.*

e).- *Expedición de placas y tarjeta para la circulación de vehículos.*

f).- *Licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúen total o parcialmente con el público en general.*

g).- *Licencias, permisos o autorizaciones para la colocación de anuncios y carteles o la realización de publicidad, excepto los que se realicen por medio de televisión, radio, periódicos y revistas.*

II.- *Registros o cualquier acto relacionado con los mismos, a excepción de los siguientes:*

a).- *Registro Civil.*

b).- *Registro de la Propiedad y del Comercio.*

III.- *Uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas. No se considerarán comprendidos dentro de lo dispuesto en esta fracción los derechos de estacionamiento de vehículos, el uso de la vía pública por comerciantes ambulantes o con puestos fijos o semifijos, ni por el uso o tenencia de anuncios.*

IV.- *Actos de inspección y vigilancia.*

V.- *Los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores, sin excepción alguna, en relación con las actividades o servicios que realicen o presten las personas respecto del uso, goce, explotación o aprovechamiento de bienes de dominio público en materia eléctrica, de hidrocarburos o de telecomunicaciones.”*

Cabe aclarar, que la fórmula para determinar los Fondos Generales de Participación se distribuye de acuerdo a los siguientes indicadores:

- i) Al monto asignado al FGP en el año de 2007.
- ii) Al crecimiento económico.
- iii) Al esfuerzo recaudatorio; y,
- iv) Al tamaño de la población de cada entidad federativa.

Estos fondos solo son uno de los ingresos que obtienen los Estados de la Federación derivados del Ramo 28, que tiene como marco normativo al Capítulo I de la Ley de Coordinación Fiscal, en donde se plantean las fórmulas y procedimientos para llevar a cabo la distribución a las entidades federativas con los recursos de los fondos constitutivos, el carácter de este ramo es resarcitorio, ya que tiene como fin el asignar recursos de manera proporcional a la participación de entidades federativas en la actividad económica y la recaudación.

Como consecuencia de lo anterior, este Ramo 28 pretende generar incentivos para que se incremente el crecimiento económico y el esfuerzo recaudatorio de los Estados, y por su naturaleza, como se comentó en el apartado anterior, estos fondos no tiene un destino específico, se ejercen de manera autónoma por parte de los gobiernos locales; a pesar de esto, los recursos son transferidos a los órganos de gobierno que se encuentran sujetos a la fiscalización por parte de la Auditoría Superior de la Federación, en coordinación por supuesto de las autoridades fiscalizadoras de las entidades locales.

Otros de los fondos que componen al Ramo 28 son:

- a) Fondo General de Participaciones.
- b) Fondo de Fomento Municipal.
- c) Fondo de Fiscalización y Recaudación.
- d) Incentivos específicos del IEPS.
- e) Fondo de Extracción de Hidrocarburos.
- f) Incentivos a la Venta Final de Diesel y Gasolina.
- g) Fondo de Compensación.
- h) Participaciones para Municipios que realizan Comercio Exterior.
- i) Participaciones para Municipios Exportadores de Hidrocarburos.
- j) Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- k) Fondo de Compensación del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.
- l) Impuesto Sobre la Renta por Salarios.
- m) Fondo de Compensación de REPECOS e Intermedios.

n) Otros Incentivos económicos.

Sumado al Ramo 28, existe también el Ramo 33, que se crea a partir de la Reforma a la Ley de Coordinación Fiscal en el año de 1997, en búsqueda de aumentar la transferencia de recursos federales a los Estados y Municipios para la atención de responsabilidades en su mayoría de Desarrollo Social. Brisuela²⁵⁵ comenta, que la finalidad del Ramo 33 es la de asignar recursos en proporción directa a rezagos y necesidades que observan las entidades federativas en materia de salud, educación, infraestructura, desarrollo Social, entre otros.

En el Capítulo V de la Ley de Coordinación Fiscal se establecen los criterios y las fórmulas para repartir los recursos a cada uno de los fondos que integran el Ramo 33. Con el citado Ramo 33 se trata de compensar a los Estados y Municipios más pobres del país. Los Estados, a su vez, deben distribuir entre los Municipios los recursos de los fondos del Ramo 33, utilizando la misma fórmula que aparece en la Ley de Coordinación Fiscal. El Ramo 33 está compuesto por los siguientes ocho fondos:

1. Nómina Educativa y Gasto Operativo.
2. Aportaciones para los Servicios de Salud.
3. Infraestructura Social.
4. Fortalecimiento de los Municipios.
5. Aportaciones Múltiples.
6. Seguridad Pública.
7. Educación Tecnológica y de Adultos.
8. Fortalecimiento de Entidades Federativas.

Sin embargo, a diferencia de las Participaciones Federales, los recursos de este Ramo 33 sí se encuentran etiquetados, de manera que cuentan con un destino

²⁵⁵ Brisulea Orduna, Samuel (2016): *Manual para la aplicación, operación, ejercicio y control de los Recursos Federales*; México, Editorial Themis, 12da Edición, Pág. 160.

específico en el gasto de las entidades federativas los cuáles deben respetar y ejercer de acuerdo a las leyes, reglas de operación, lineamientos y normas aplicables. Finalmente, está también el Ramo 23 conocido como Provisiones salariales y económicas o Ramo 23, tiene como uno de sus objetivos otorgar recursos a Entidades Federativas y Municipios a través de fondos específicos.

La Cámara de Diputados aprueba una cierta cantidad que será solicitada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por las entidades federativas y municipios firmando un convenio para su transferencia. Con este Ramo 23 el Gobierno Federal busca atender sus obligaciones cuyas asignaciones no responden al fasto directo de las Secretarías o sus entidades. A diferencia de otros Ramos, la Secretaría de Hacienda es la encargada de administrarlo y cuenta con diversos fondos que pueden ser utilizados para fines diversos. Lamentablemente es un Ramo que permite a los Diputados llevar proyectos que son poco monitoreados a sus distritos y eso muchas veces implica corrupción porque no hay la debida vigilancia y transparencia.

3.1.3 AUTORIDADES MUNICIPALES

Así como es obligación de los mexicanos la contribución al gasto público para la federación, así también es obligación contribuir al gasto de los municipios en que residan de manera proporcional y equitativa, el artículo 115 Constitucional establece el sustento jurídico del Municipio, en donde se establece que los Municipios adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio libre, conforme a las bases establecidas en los incisos del mencionado artículo 115 Constitucional, entre los más importantes, también ya referidos con anterioridad, para el tema de la coordinación y recaudación fiscal, así como del gasto público, se encuentran:

- *Los Municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.*

- *Los Municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes:*
 - a. *Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales.*
 - b. *Alumbrado público*
 - c. *Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos.*
 - d. *Mercados y centrales de abasto.*
 - e. *Panteones.*
 - f. *Rastro.*
 - g. *Calles, parques y jardines y su equipamiento.*
 - h. *Seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito; e*
 - i. *Los demás que las Legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socio-económicas de los Municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.*
- *Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.*

Como se puede observar, es el Municipio quien tiene la administración de los gastos públicos más importantes que atañen al contribuyente, como el alumbrado público, el agua, mercados, seguridad, calles o la limpia, los Municipios cuentan con libertad en materia de administración de sus haciendas, entiéndanse estas haciendas las que se formen de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, contribuciones y otros ingresos, como pueden ser:

1.- Impuestos.- Contribuciones en dinero o especie que el Estado cobra de manera obligatoria a las personas que las leyes considera sujetos a erogar:

- El impuesto predial (Por tenencia de terreno, por construcción, etc.)
- El impuesto sobre compraventa de bienes inmuebles.
- El impuesto sobre rifas, concursos, loterías y sorteos.
- El impuesto por el mantenimiento y conservación de vías públicas. (Banquetas, guarniciones, pavimentos, etc.)

El artículo 115 Constitucional establece, que los Municipios percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que instauren los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

2.- Derechos: Pagos que son percibidos por el Municipio a cambio de la prestación de servicios de carácter administrativo:

- Por expedición de certificados, títulos, copias de documentos y legalización de firmas.
- Por servicios que preste el Registro Civil.
- Impuesto de radicación, revalidación, permisos y rezagos.
- Por licencias de construcción reparación o restauración de fincas.
- Por propaganda, promociones comerciales.
- Por abastecimiento de agua potable y drenaje.
- Por servicio de alumbrado público.
- Por servicio de recolección de basura.
- Por servicio de rastro.
- Por ocupación de la vía pública y servicio de mercado.
- Por servicio de panteones.

En este punto se puede apreciar, como es que si bien es cierto que el Municipio tiene la obligación de administrar los servicios más indispensables del contribuyente, también es cierto que es esta figura del Estado de Derecho quien se encarga de la recolección de las contribuciones conocidas como Derechos, de manera que, en este caso no entra la Coordinación fiscal, pues, no son impuestos que suban a la federación para después ser distribuidos de manera vertical, sino que son derechos recolectados a nivel municipal que deben quedarse para invertir en la mejora y sostenimiento de los servicios públicos antes mencionados.

3.- Productos.- Están compuestos de cobros que hace el Municipio por el aprovechamiento y/o explotación de los bienes patrimoniales que tiene en su propiedad:

- Los derivados de concesiones, de explotación o arrendamiento de bienes inmuebles (edificios, instalaciones, mercados, centros sociales, etc.)
- La venta de bienes muebles e inmuebles.

4.- Aprovechamientos: Ingresos propios de la Hacienda Pública Municipal que no quedan comprendidos dentro de la clasificación de impuestos, derechos, productos o participaciones:

- Multas.
- Recargos.
- Reintegros.
- Donativos.
- Indemnizaciones por daños a bienes municipales.

Según el referido artículo 115 de la Carta Magna, los Ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, además de que las legislaturas de

los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los Municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas.

5.- Participaciones.- Representan un porcentaje de la recaudación federal total, que las leyes estatales o federales conceden a los Municipios, y representan una gran importancia para los Municipios, ya que es una de las principales fuentes de ingresos.

El artículo 115 Constitucional establece, que otro de los ingresos con que cuenta el Municipio son las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

6.- Créditos.- como su nombre lo indica, son préstamos que solicita para el cumplimiento de sus funciones y pueden ser otorgados por la Federación, el Estado, Instituciones Crediticias e incluso por particulares.

7.- Contribuciones Especiales.- Son los recursos que recibe el Municipio de manera eventual como por ejemplo cuando realiza obras públicas y con éstas se beneficia de alguna propiedad, los dueños de éstas deberán aportar una contribución especial, o bien, cuando el Ayuntamiento realiza una obra por cooperación, los habitantes deben pagar una contribución especial por aportación de mejoras.

En el caso de los presupuestos de egresos municipales serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de la Constitución; además, los recursos que integran la Hacienda Municipal serán ejercidos en forma directa por los Ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley.

Como es de observarse, a pesar de las facultades que el máximo ordenamiento jurídico como lo es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contempla al Municipio con la autonomía para administrar libremente su hacienda, éste carece de potestad tributaria ya que no puede establecer directamente contribuciones.

3.2 EFECTOS DE LA RECAUDACIÓN

En términos sencillos, la recaudación de impuestos responde al acto de recolectar lo que por derecho corresponde recibir al Estado por concepto de contribuciones para el gasto público, la gente paga diferentes tipos de contribuciones a lo largo de su vida, como el Impuesto al Valor Agregado, posteriormente el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el Impuesto Sobre la Renta, entre algunos de las contribuciones federales más sobresalientes, éste último es uno de los que más impacta en la economía nacional, pues, es substraído directamente de los sueldos y salarios de los mexicanos, tomado de un porcentaje de sus ingresos de modo que el gobierno tenga recursos para poder distribuir en los diferentes rubros que correspondan.

Sin duda, para que el Estado tenga el derecho de llevar a cabo la recaudación correspondiente debe reunir un buen sistema tributario, el cual debe encontrarse ligado con los principios de equidad, justicia, eficiencia, neutralidad, complejidad administrativo y el diseño eficiente de la política impositiva, éste último sobresale, ya que es el que debe mantener estos principios, que, muchas veces llegan a entrar en conflicto, y cuando esto llega a suceder se precisa llegar a alguna transacción entre ellos, de modo que la equidad puede exigir cierta complejidad administrativa y puede interferir en la neutralidad, el diseño eficiente de la política impositiva puede interferir con la equidad, y así sucesivamente.

Una de las principales formas en que el gobierno busca incrementar la recaudación es a través de reformas fiscales, a pesar de ello, la mayoría de esas reformas no se

aprueban, por tal encontramos como resultado la creación de Misceláneas y parches fiscales y los pocos sucesos considerados como exitosos en cuanto a la aprobación de reformas fiscales, que no han logrado un verdadero incremento en la recaudación tributaria, y ante estas fallas, el Estado adopta diferentes estrategias de financiamiento como son las fuentes de financiamiento no sostenibles, entre las que se encuentran:

- a) Endeudamiento interno y externo.
- b) Dependencia del Petróleo.
- c) Rezago en materia de inversión pública.

Como se ha venido estableciendo, México ha incrementado su recaudación fiscal, sin embargo, esos niveles de recaudación lo mantienen por debajo de la media de los países miembros de la OCDE, esta baja recaudación es ligada muchas veces a la inequidad en la distribución del ingreso, lo cual es producto de un constante cambio en sistemas tributarios y de deficiencias presentadas por éstos sistemas, en tanto por la complejidad del sistema como en el deficiente sistema de recaudación, en el que se encuentran:

- a) La evasión fiscal.- Este es uno de los principales problemas que debe contrarrestar el sistema tributario mexicano, en virtud de que no solo se trata de pequeñas empresas evadiendo impuestos, o personas físicas dejando de pagar el IVA o el ISR con negocios informales, sino que el mayor impacto proviene muchas veces de negociaciones entre el Estado y grandes empresas en materia tributaria, grandes cantidades compensadas e incluso devueltas debido a transacciones que son ilegales, pero que debido a la corrupción son permitidas, incluso el actual gobierno ha puesto en marcha la eliminación de la figura de la compensación, de modo que la única manera de que las empresas recuperen sus saldos a favor o pago de lo indebido sea a través de las figuras de la acreditación o la devolución, ésta última un

proceso sumamente complicado, debido a la falta de claridad en los plazos que tiene la autoridad para dar respuesta a dichas solicitudes.

- b) Otros problemas.- Además de los conflictos que atañen a la evasión, existen otras deficiencias en el ámbito de la administración tributaria, como el de llenar formularios y el mismo pago de impuestos, que gracias a los avances tecnológicos ahora los pagos se realizan a través de medios electrónicos, lo que, por un lado, ciertos sectores de contribuyentes no tienen conocimiento de la forma de realizar el pago vía electrónico y, por otro lado, dicho al contribuyente no le otorga ningún tipo de seguridad jurídica.
- c) Complejidad del Sistema.- La baja recaudación va de la mano con la complejidad del sistema tributario, que se puede observar en la gran cantidad de privilegios y tratamientos especiales, huecos de la ley que facilitan los delitos de defraudación, e incluso de elusión solo entre las grandes élites que pueden costear grandes firmas contables y fiscales, de forma que puedan lograr reducir al máximo sus compromisos con el Estado, así como la agudización de problemas administrativos.

Estos problemas se identifican en impuestos indirectos, como el IVA que cuenta con muchos tratamientos especiales, en materia de subsidios del gobierno, e incluso en la materia que nos ocupa, que es el procedimiento administrativo de ejecución, que como ya se ha planteado, ante una falta de claridad en los plazos del procedimiento, las grandes empresas pueden incluso dejar pasar el tiempo de modo que el crédito fiscal se incremente de tal forma que pueda ser incobrable y pueda arreglarse a través de convenios e incluso de condonaciones.

Muchas veces, los propios tratamientos especiales que se encuentran en las diferentes legislaciones fiscales dan la facilidad para evadir impuestos, debido a la falta de claridad, especificaciones más exactas por la ley, ya que por ejemplo, los productos que se contemplan como tasa cero del IVA, gran parte de los bienes se

consumen por clases más privilegiadas, así mismo, los individuos con más recursos aprovechan estos huecos creados por el mismo legislador, ya que cuentan con recursos suficientes para contratar profesiones y de esta manera poder burlar al Estado.

Con esto se observan las deficiencias principales que existen en el Sistema Tributario Mexicano, que tienen efectos en la recaudación, haciendo que ésta sea baja, además de existir una dependencia del petróleo de manera exorbitante, así como una ineficiente distribución del ingresos, además de una errónea distribución del gasto público, lo que desencadena un riesgo en materia de competitividad y crecimiento económico del país en un mundo globalizado, en donde en lugar de buscar el crecimiento de las empresas nacionales, se privilegian a las grandes transnacionales.

Ruiz Figueroa²⁵⁶ señala, que la evolución del Sistema Tributario Mexicano ha llevado a que en la actualidad exista:

- a) Disminución del gasto público debido al bajo nivel de recaudación.
- b) Dificultades administrativas que impiden una recaudación más eficiente que incorpore a una base gravable más amplia.
- c) Desigualdad en la distribución del ingreso.
- d) Disminución de la inversión pública, lo cual afecta la competitividad y se ve reflejado en el desempleo.
- e) Crecientes demandas insatisfechas por parte de los contribuyentes cumplidos, esto se refleja en pérdida de confianza del gobierno y por tal, la disminución de la recaudación de los ingresos.
- f) Crecimiento del sistema de pensiones, lo que ha generado un gran gasto para el gobierno.

²⁵⁶ Ruiz Figueroa, Azucena (2015): *Breve análisis jurídico de la problemática, derivada de la baja recaudación fiscal en México y, del impacto social que implica, además propuestas para mejorar el sistema fiscal*; México, Universidad de las Américas Puebla, Pág. 91.

- g) Desmedida dependencia de ingresos petroleros, que puede provocar una incertidumbre en las finanzas públicas debido al constante cambio del precio del crudo.

Sin duda el sistema tributario ha incurrido en una suma de ineficiencias en materia de recaudación, sólo por citar el ejemplo del IVA, en donde las pérdidas generan exenciones y excepciones, significa que de cada peso que se podría recaudar solo se ingresa poco más de la mitad.

Los ingresos del gobierno federal representan uno de los principales instrumentos para el desempeño no solo de la gestión a nivel federal, sino también estatal y municipal, ya que a pesar de que el Municipio cuenta con cierta autonomía para recaudar ingresos a través de diferentes derechos e incluso impuestos como el predial, también es cierto que uno de sus mayores ingresos es a través del Ramo 33 entre algunos de los convenios que se dan derivado del Sistema de Coordinación Fiscal, en donde las figuras estatales y municipales ceden el derecho de imponer contribuciones en las materias mismas de las contribuciones federales, y a cambio, reciben un buen porcentaje de la recaudación de las mencionadas contribuciones federales, a pesar de esto, la mala distribución sumada a la corrupción en los tres niveles de gobierno, han impedido que el sistema tributario mexicano arroje los resultados que debería estar presentando y reflejando a través de su inversión en obras públicas.

3.2.1 RECAUDACIÓN FISCAL

Como ya se vio en el punto anterior, los ingresos petroleros han sido una fuente importante de financiamiento para llevar a cabo las operaciones del Estado, sin embargo, la abrupta caída de los precios del petróleo en la primera mitad de los ochenta obligó al país a darse cuenta de la inestabilidad de un gobierno que centra sus finanzas en el crudo, se dio una prolongada crisis económica que se reflejó en reducidas tasas de crecimiento económico y un fuerte ajuste en el presupuesto en

materia de gasto, con la finalidad de atender compromisos de endeudamiento público que el país venía arrastrando de años previos, este ajuste se prolongó hasta finales del siglo XX de modo que, pensar en reformas fiscales en ese período resultaba ser poco realista.

Para el 2000 se dieron los primeros intentos de reformas fiscales, además de que se presentó un aumento gradual del precio del petróleo en el mercado internacional lo que dio paso a posponer una vez más cualquier intento de reforma fiscal e incluso favoreció un crecimiento importante del gasto público. A principios del 2010 se realizó la primera reforma en mucho tiempo siendo más ambiciosa que algunas de las que ya se habían intentado, sin embargo, la crisis mundial que se presentó en 2008, así como la fuerte caída del precio mundial del petróleo, revelaron la fragilidad tributaria que existe en México.

Quizá, uno de los dilemas más importantes a considerar ante una reforma fiscal en el país es lograr que ésta recaude más y al mismo tiempo logre atenuar la desigualdad en la distribución del ingreso, con frecuencia son excluyentes estas dos variables, sin embargo, deben ser obtenidos a través de un solo instrumento.

Es importante que el país logre una reforma recaudatoria que seguramente deberá tener un componente esencial de impuestos al consumo, pero al mismo tiempo debe ser necesario encontrar fuentes alternativas para generar ingresos, no solo gravando mejor, sino ampliando las fuentes de ingreso mediante mayor rigor en la materia de recuperación de créditos fiscales.

Cabe recordar que el crédito fiscal, como lo establece el Código Fiscal de la federación, es el que el Estado tiene derecho a recibir y tiene su origen entre otras, en el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, es decir, cuando la autoridad fiscal verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales, puede en esa verificación determinar ciertas omisiones en el cumplimiento de ciertas obligaciones, esta omisión va desde el no pago de un impuesto, el pago

incorrecto de un impuesto o el incumplimiento de las obligaciones formales, cualquiera que sea el caso, la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades determinará un crédito fiscal, es decir una deuda a cargo de la persona física o de la persona moral, esto es del contribuyente.

En este sentido, el contribuyente puede extinguir el crédito fiscal mediante el pago, a través de la compensación (hasta diciembre de 2018), incluso, puede lograr la extinción por el simple transcurso del tiempo, es decir la prescripción, la caducidad e incluso la autoridad fiscal puede cancelar el crédito fiscal, a pesar de que se considera que la cancelación no es un medio de extinción de obligaciones.

Por otro lado, el contribuyente tiene el derecho de impugnar un crédito fiscal, o sea, que si no está de acuerdo con la determinación del crédito fiscal, el contribuyente en el ejercicio de su derecho, podrá impugnarlo, al efectuar dicha impugnación o cualquier aclaración respecto de éste, es importante señalar que el contribuyente tiene necesariamente la obligación de garantizar el interés fiscal, ello, de conformidad con el artículo 141 del Código Fiscal Federal vigente, esto es, cualquiera de los supuestos de garantía pueden ser aplicados por el contribuyente.

Sin embargo, es importante que el interés fiscal esté garantizado para que el contribuyente pueda negociar en parcialidades, llevar a cabo aclaraciones respecto del crédito fiscal e incluso puede impugnarlo y, en tanto este crédito fiscal esté garantizado quedará suspendido el procedimiento administrativo de ejecución.

La cancelación es una forma de extinguir la obligación tributaria por autorización expresa de la Ley, en su artículo 146-A que establece:

“Artículo 146-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.”

Entre el 5 y el 16 de diciembre de 2018, el SAT canceló y condonó créditos fiscales a 330 personas físicas y morales por un monto de más de 2.8 millones de pesos.

La cantidad de recursos que el SAT dejó de recaudar desde el 5 de diciembre de 2018 es similar, por ejemplo, a la cantidad de dinero (2.7 mil mdp) que la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT) ejercerá para los programas de “Conservación de infraestructura de caminos rurales y carreteras alimentadoras”, y de “Estudios y proyectos de construcción de caminos rurales y carreteras alimentadoras”, según el Presupuesto de Egresos 2019.

La cancelación es una forma de eliminar la obligación tributaria por autorización expresa de la ley, susceptible por dos motivos:

- a) Incosteabilidad, e
- b) Incobrabilidad.

Es incosteable cuando el costo beneficio establecido por la ley para que la autoridad pueda lograr la recuperación del crédito resulta desequilibrado, de modo que, echar a andar el aparato gubernamental resulta mucho más costoso que lograr la recuperación del adeudo tributarios.

Cuando el adeudo sea igual o superior a 1 mil 245.3 y 124 mil 532.6 pesos, según lo que establece el citado artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación, conforme a la investigación de Fundar, “Privilegios fiscales. Beneficios inexplicables para unos cuantos”; esta situación resulta preocupante debido a que quienes se benefician de esta política son personas que acumulan adeudos grandes, esta editorial encontró que el SAT perdonó más de 15 mil millones de pesos a 15 personas morales, mientras que estos 15 deudores representaron el .26% de contribuyentes, su adeudo fue equiparable al 31% del total de las cancelaciones durante el período.²⁵⁷

Y no solo eso, pues, la figura de la condonación resulta similar, ésta consiste en que el Estado renuncia a la facultad que tiene de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Las leyes fiscales otorgan a las autoridades hacendarias la facultad para declarar la extinción de una obligación tributaria, así como las obligaciones accesorias derivadas de la misma. Ésta figura está fundamentada en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de

²⁵⁷ Benumea Fundar, Iván y Garduño Fundar, Javier (2016): *Privilegios Fiscales, Beneficios inexplicables para unos cuantos: Programa de Justicia Fiscal y Desigualdad*; México, Editorial Fundar, Centro de análisis e investigación, A.C.

catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias...”

Incluso el ex Secretario de Hacienda y ex Candidato a la presidencia en las pasadas elecciones, por parte del Partido Revolucionario Institucional, es considerado responsable de autorizar el perdón fiscal en 2017 a miles de empresas y empresarios para que dejaran de pagar al fisco más de 220 mil millones de pesos. A través de una mecánica evasiva simple como lo fue la autorización del titular de Hacienda, con esto, el Servicio de Administración Tributaria calificó como “incobrables” miles de créditos fiscales de su cartera.

Esta incobrabilidad se presenta debido a la falta de plazo que de por concluido al procedimiento administrativo de ejecución, pues, con esto, solo se van sumado cada vez más accesorios, actualizaciones y multas a un crédito fiscal, hasta el momento en que se vuelve incobrable, para que las empresas que logran acuerdos con el SAT tengan un fundamento jurídico que les permita evadir esos impuestos de manera legal, es decir, a través del perdón dado por la misma autoridad fiscal.

Badillo²⁵⁸ refiere, que sólo en 2017, con el mecanismo de la condonación se otorgó el perdón fiscal a 249 mil 49 créditos fiscales que representaron el 62% de la cartera de créditos del ese ejercicio por más de 226 mil millones de pesos, funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, especialistas en investigar la evasión explicaron que la administración anterior utilizaba al fisco para extorsionar y sobornar a evasores fiscales a cambio de otorgarles el perdón fiscal, sobre todo cuando había procesos electorales como una forma de hacerse de dinero ilícito para financiar campañas políticas.

Incluso, a finales de 2018, el Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales instruyó al Instituto Mexicano del

²⁵⁸ Badillo, Miguel: “*Meade, responsable de perdón fiscal por 226.4 millones en 2017*”; México, Editorial Contra Línea.com, visto en: <<https://www.contralinea.com.mx/archivo-revista/2018/12/09/meade-responsable-de-perdon-fiscal-por-226-4-mil-millones-en-2017/>> con fecha de 9 de diciembre de 2018.

Seguro Social a hacer públicos los nombres, denominación o razón social de los beneficiarios de créditos fiscales cancelados o condonados desde 1986.

Con esto, el IMSS busca precisar el monto condonado o cancelado, así como el tipo de crédito fiscal, es decir, si se trata de capital constitutivo, cuota obrero patronal, multa, recargo y otros, ya que al autorizar una de estas formas de extinción del crédito fiscal se prescinde de recursos que resultan necesarios para la correcta operación y presentación de los servicios del Sistema de Seguridad Social, afectando a la totalidad de la ciudadanía, en tanto que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa.

Y por supuesto, entre los principales beneficiados se encuentran compañías de quienes se consideran más ricos del país, (América Móvil, Inbursa, Inversora Carso), (Banco Azteca) (Grupo Modelo), así como Grupo Televisa, Grupo MVS, Grupo Herdez, la constructora ICA, Geo.

Por lo que la falta de una limitante en los plazos del procedimiento administrativo de ejecución resulta ser benéfico para llevar a cabo convenios millonarios con empresas que finalmente tienen estrategias fiscales mucho más agresivas y que por supuesto son menos perseguidas por la autoridad fiscal, en lugar de los pequeños y medianos comerciantes que han sido víctimas de la “proporcionalidad y equidad” de la obligación para contribuir con el gasto público.

3.2.2 RECAUDACIÓN EFECTIVA

Como su nombre lo indica, una recaudación efectiva es que puede considerarse en equilibrio entre la eficacia y la eficiencia, es decir, que la recaudación logra un efecto eficiente, que se logra conseguir más con menos, el Estado por su parte propone y dispone de medios para aumentar las recaudaciones tributarias fundamentales, mediante una mayor eficacia en los mecanismos administrativos ligados a los impuestos indirectos, uno de los conceptos ligados es el de potencial tributario, que

es el nivel máximo de ingresos que el gobierno puede conseguir por concepto de recaudación de impuestos, dado el sistema tributario vigente y en un período fiscal determinado.

En el ámbito de la administración tributaria, la eficacia de ésta hace referencia a la capacidad de gestión de la administración, en los diferentes ámbitos de su accionar, como lo son:

- a) La identificación y registro de contribuyentes.
- b) El control del cumplimiento con las obligaciones básicas de los contribuyentes en declarar y pagar sus impuestos de manera debida.
- c) La fiscalización.
- d) El cobro de impuestos adeudados.
- e) Los asuntos jurídicos y
- f) El servicio al contribuyente.

La eficiencia tributaria normalmente se refiere al uso de los recursos por parte de la administración tributaria y al costo de la administración. Mientras mejor uso se hace de los recursos financieros disponibles en términos de la relación del costo de operaciones e inversión con la recaudación tributaria obtenida (costo/beneficio) mayor es la eficiencia de la administración.

A través de la obtención de este máximo nivel, se obtiene una eficiencia del sistema tributaria, y como consecuencia, con cierta cantidad de recursos dedicados a los órganos de administración, el control es tal que los agentes económicos sujetos de gravámenes impositivos no incurrir en evasiones, ni rezagos en el pago de sus impuestos, como consecuencia, desde un punto de vista fiscal, ésta es una situación sumamente deseable y es el objetivo de cualquier administración gubernamental.

Lamentablemente esta ilustración se encuentra más cerca de ser una utopía que una realidad, ya que, conseguir esta situación resulta difícil, sobre todo en países

como en México, donde el sistema administrativo no es eficaz y debido a las grandes señales de corrupción, el mismo contribuyente pone en tela de juicio la proporcionalidad y equidad que profesa la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de modo que, ante un sistema tributario débil la eficacia y conciencia tributaria de la población resulta baja.

Sumado a esto, los aumentos en la recaudación de impuestos serán conseguidos a través de mayores gastos en el control administrativo, si este control resulta deficiente, incluso, se pueden obtener rendimientos marginales negativos en materia de recaudación, entendiéndose éstos como el monto de recaudación que se logra por cada unidad monetaria que se generan en materia de costos de administración.

En México, el sistema tributario y la cantidad de recursos que se dedican al control administrativo, generan un nivel de evasión tributaria por parte de los agentes, que depende inversamente de mecanismos de fiscalización, así como de conciencia tributaria entre la población, que definitivamente será generada a través de una congruencia en las acciones de la autoridad tributaria, tanto en la forma equitativa y proporcional en materia de recaudación, como también en la distribución de la riqueza.

La existencia de la evasión, permite hacer la distinción de un monto de recaudación efectiva de impuestos menor al nivel de recaudación potencial, en la práctica, la recaudación potencial es igual a la suma de recaudación efectiva, la evasión por parte de los agentes y la liberación de impuestos que constituye otra forma de evasión denominada evasión institucionalizada.

Perry y Arias²⁵⁹ comentan, que diferentes estudios han demostrado que el nivel de recaudación potencial de los países de la región de Latinoamérica es

²⁵⁹ G. Perry, O. Arias (2016): *Reducción de la pobreza y crecimiento: Círculos virtuosos y círculos viciosos.*; Washington, D.C. Banco Mundial, Pág. 15.

considerablemente más alto que la recaudación efectiva, esto supone la existencia de un margen para aumentar la capacidad redistributiva del Gobierno. La brecha entre la recaudación efectiva y la potencial se debe en gran medida a la brecha que existe en los impuestos indirectos y más específicamente en el impuesto a la renta.

La recaudación y presión tributaria no solamente es baja, sino que las bases imponibles son pequeñas y están sesgadas hacia impuestos no progresivos. A su vez, se observan menores niveles en la imposición a la renta de personas físicas, más deducciones y exoneraciones tributarias, así como estructuras concentradas en impuestos indirectos.

Mayer-Serra²⁶⁰ refiere, que México tiene una baja recaudación fiscal efectiva promedio, esto es así a pesar de que el país ha enfrentado desde 1983 varias reformas fiscales y todo tipo de cambios menores en las leyes tributarias, con las llamadas Misceláneas fiscales. Solo en el año 2009 no hubo cambio alguno en la ley fiscal. Los esfuerzos por incrementar la tributación no han tenido éxito. Esto a pesar de que algunas de estas reformas, como la del 2007, incorporó dos impuestos de control como lo fueron el IETU y el IET, para mejorar el cobro del Impuesto Sobre la Renta, parecían reformas a fondo, y a pesar de que la recaudación del ISR aumentó, otros impuestos disminuyeron.

La ley fiscal mexicana está llena de grietas y agujeros. En cuanto a los gastos fiscales (lo que se deja de recaudar por las exenciones, reducciones y desgravaciones), México ocupa el tercer lugar de América Latina en el alto peso que representan, según lo reporta la CEPAL.²⁶¹ La eficiencia recaudatoria del SAT se encuentran representados en los ingresos tributarios netos producto de las actividades de control desarrolladas por el SAT, así como de aquéllas encaminadas

²⁶⁰ Mayer-Serra, Carlos Elizondo (2016): *Progresividad y eficacia del gasto público en México: Precondición para una política recaudatoria efectiva*; México, Editorial Wilson Center, Latin American Program, 1ra Edición, Pág. 5.

²⁶¹ Jiménez, Juan Pablo (2014): *Impuesto a la Renta Personal y Equidad en América Latina: Nuevos Desafíos*; Santiago de Chile, CEPAL, Seminario Regional de Política Fiscal, Pág. 92.

a facilitar el cumplimiento voluntario, aislando las variaciones de política tributaria y de la estructura económica.

3.2.3 PANORAMA DE LA RECAUDACIÓN EFECTIVA

En 2018 se vivió un hecho histórico, por primera ocasión un partido de izquierda ha logrado ascender a la gestión federal, a través de su proyecto de campaña, el Partido de Movimiento de Regeneración Nacional, sostuvo que trabajaría en un gobierno austero, recortando gran parte del gasto corriente al recortar el sueldo a altos funcionarios, su propio sueldo, refirió, fue reducido, cancelar pensiones a ex presidentes, no gastar más de lo que ingrese al erario, así como cancelar servicios médicos a altos funcionarios. En materia tributaria redujo el IVA de la frontera, y en inicios de 2019 llegaron los cambios en los impuestos y sueldos en esta zona del país, el salario mínimo aumentó y no solo el Impuesto al Valor Agregado se redujo, sino también el Impuesto Sobre la Renta.

La Comisión Nacional de Salarios Mínimos ha publicado ya la resolución en donde fija al salario mínimo general y profesional a partir del primero de Enero de 2019 oficializando así lo anunciado por el Presidente y la Secretaría de Trabajo y Previsión Social, de modo que en la Zona Libre de la Frontera Norte será de 176.72 pesos por jornada, mientras que para el resto del país es de 102.68 pesos diarios, además, se incluyeron los estímulos fiscales de modo que el IVA paso de 16% al 8% mientras que el ISR paso del 30% al 20%, sumado a estos incentivos está la propuesta para la reducción de la gasolina, diesel y tarifas eléctricas, homologándose con los precios de la de los estados colindantes del país vecino del Norte.

El Centro de Investigación Económica y Presupuestaria calcula que la máxima pérdida recaudatoria es similar al presupuesto de la Secretaría de Desarrollo Social (106 mil 645 millones de pesos en 2018), mientras que el rango inferior de la

estimación equivale al gasto total de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (84 mil 548 millones).²⁶²

La siguiente gráfica muestra la estimación de la posible pérdida recaudatoria ante la reducción del IVA y del ISR:

Imagen No. 25.- Política Fiscal en la frontera con EU



Fuente: (Flores L. , 2018)

Los mismos especialistas señalan que el estímulo puede exacerbar dos grandes problemas fiscales como lo son:

- a) Evasión.
- b) Elusión.

En el primero de los casos por las mentiras que se den al registrar las ventas, mientras que en el segundo se daría por el movimiento de direcciones fiscales, es claro que si alguien busca reducir su carga fiscal cambiará su domicilio fiscal a la franja norte del país, lo que no solo induce a la elusión fiscal, sino que motiva a la

²⁶² Flores, Leonor: *Bajar Impuestos abriría hueco de 104 mil millones de pesos*; El Universal Online, del 28 de septiembre de 2018, visto en: <<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/economia/bajar-impuestos-abriria-hueco-de-104-mil-mdp>> Consultado el 15 de diciembre de 2018.

movilización de empresas situadas a lo largo del país para que se sitúen solo en la zona norte.

A pesar de eso, el Presidente, en conferencias realizadas el primer trimestre del 2019 asegura que los ingresos del gobierno por recaudación de impuestos han aumentado, esto, por supuesto sin dar cifras que lo respalden, a pesar de ello, el periódico Reforma reporta que según el informe mensual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en enero, los ingresos públicos totales ascendieron a 447 mil 959 millones de pesos, lo que representa un 7.5% menor a enero del 2018, esto refleja la reducción más fuerte que han tenido los ingresos para el mismo mes desde 2009, de acuerdo con las estadísticas de la SHCP,²⁶³ se habla de que la caída de los ingresos petroleros y la baja recaudación fueron los causantes de ésta situación.

Ante este panorama, el SAT se ha dado a la tarea de aumentar la recaudación combatiendo la evasión fiscal, actualmente el SAT capta 54.8 pesos por cada peso invertido en los procesos de recaudación, lo que quiere decir que habrán más procedimientos administrativos de ejecución, mientras tanto, las Aduanas del país recaudaron 949 mil millones de pesos en 2018, señaló la Administración General de Aduanas, y destacó que en los tres últimos meses de 2018 se estaría recaudando 35 por ciento más que en los años pasados.

Para 2019, el Servicio de Administración Tributaria va a centrar su trabajo en aumentar la recaudación, además de disminuir la carga fiscal en los contribuyentes, buscará dar mayor simplicidad al cumplimiento de las obligaciones fiscales y de comercio exterior, aplicando las herramientas tecnológicas con las que ya se cuenta en la dependencia tributaria, orientados al autoservicio como lo es, por ejemplo, el buzón tributario.

²⁶³ Zedryk, Raziell: “*Afirma AMLO que subió la recaudación*”; Reforma Online, 02 de marzo de 2019, visto en <<https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/articulo/default.aspx?id=1621967&md5=5477f92b27f7e66bbc1f0ebc9edc5c9a&ta=0dfdbac11765226904c16cb9ad1b2efe>> Consultado el 04 de abril de 2019.

Bajo este esquema, sobresalen algunas líneas estratégicas de acción:

- a) Continuar con la estrategia digital que brinde el autoservicio a través de todos los canales de atención.
- b) Asegurar la capacidad de la tecnología de los sistemas.
- c) Con lo anterior se busca que los usuarios no tengan intermitencias en la atención, y a través de eso se consolide el uso masivo de estos instrumentos como lo es la e.firma para llevar una autogestión de los trámites que los ciudadanos llevan a cabo con el gobierno, así como entre particulares y empresas.
- d) Continúa la difusión de los programas de regularización de situación de los contribuyentes con el SAT, como por ejemplo el programa “Afíliate”, mediante el cual se ofrece atención de manera personalizada en el establecimiento del comerciante, de modo que se brinda una atención en trámites y servicios a través del esquema del autoservicio.
- e) Mejorar el pre llenado de información de las declaraciones anuales de los asalariados y con esto fortalecer el esquema de las devoluciones automáticas.
- f) Incluir mayor tecnología y automatización para mejorar el comercio exterior, así como el combate a la corrupción e ilegalidad, consolidando la ventanilla única de comercio exterior con lo que incrementará la competitividad del país al lograr la simplificación, homologación y automatización en los procesos de gestión en materia de comercio exterior.
- g) El actual gobierno también buscará fortalecer la fiscalización electrónica, para ampliar la presencia fiscal con un menor coste y buscando mayor asertividad.

Sin duda, el actual gobierno busca una autogestión por parte del contribuyente, dejando para los administrativos tributarios procesos mucho más complejos como auditorías o procedimientos administrativos de ejecución, a finales del 2018 se dio un despido masivo de trabajadores de esta autoridad tributaria, que incluso se

manifestaron en contra de la terminación del contrato laboral, sin embargo no hubo marcha atrás, lo que dejó al SAT con un menor número de trabajadores, y esto sería congruente con lo que se plantean, sin embargo, con la eliminación de la figura de la compensación fiscal, es seguro que el número de solicitudes de devolución de saldos a favor se multiplicará, lo que dejará en desventaja al SAT derivado del número de trabajadores que tienen que supervisar que esas solicitudes estén bien presentadas, pues, si se autorizaran todas las devoluciones sin ser revisadas seguramente se verían afectados los ingresos fiscales.

3.2.4 RECAUDACIÓN FISCAL EN 2019

Con la premisa del combate a la corrupción, se da inicio a un mayor protagonismo por parte de la Unidad de Inteligencia Financiera, así como de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de su brazo recaudador que es el Servicio de Administración Tributaria, quien a partir del 2019 estableció como obligatorio el Comprobante Fiscal Digital por Internet versión 3.3, que desde su creación en 2017 fue del desagrado de todos (excepto del propio SAT), debido a la complejidad que lo caracteriza, ya que se el llamado Anexo 20, es una guía a través de la cual el contribuyente tiene una idea de cada uno de los nuevos elementos del sistema de comprobación fiscal, mismo que incluyó los llamados Catálogos en diferentes rubros de la facturación, además de incluir nuevas clasificaciones de CFDIs:

- Comprobante de Ingreso.
- Comprobante de Egreso.
- Comprobante de Traslado.
- Comprobante de Recepción de Pagos.
- Comprobante de Nómina.
- Comprobante de Retenciones e Información de Pagos.

Esta situación demuestra la orientación que tiene la oficina recaudadora a incrementar el nivel recaudatorio en México, a través de una mayor fiscalización y

control tributario, a pesar de esto, el SAT en 2019 reconoció que si bien los ingresos tributarios del 2019 crecieron en .9% en términos reales respecto al 2018, este gobierno no alcanzó la meta prevista en la Ley de Ingresos y obtuvo 108 millones de pesos menos al programado, por lo que anunció al Senado tres ejes de su estrategia para mejorar la recaudación, como lo es recurrir a los órganos de inteligencia (UIF). Es así como los ingresos tributarios ascendieron a 3 billones 202.7 miles de millones de pesos (mmdp), superando en 140.3 mmdp la recaudación registrada en 2018, equivalente a un crecimiento de 0.9 por ciento real.²⁶⁴

De modo que el SAT ha emprendido una acción conjunta con la Unidad de Inteligencia Financiera para lograr una eficiencia recaudatoria a través de bajar la evasión y elusión fiscal, y combatir la corrupción. Estas cifras le fueron atribuidas a una menor actividad económica y a la existencia de un mayor saldo de devoluciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) provenientes del 2018.

En otros rubros recaudatorios como el Impuesto Sobre la Renta (ISR), considerando el ISR de contratistas y asignatarios (ISR petrolero), fue mayor en 22.7 mmdp al registrado en 2018; en términos reales decreció 2.2 por ciento. Con respecto a la Ley de Ingresos se ubicó 65.3 mmdp por debajo de lo establecido; en el caso del IVA, recaudó 11.1 mmdp más que en 2018, si bien en términos reales presentó un decremento de 2.3 por ciento, comparado con la LIF 2019, se ubicó 61.9 mmdp por debajo de lo programado.

El incremento en los montos de devolución fiscal, responde a la eliminación de las figuras de la Condonación y Compensación Fiscal, consideradas como medios de extinción de los Créditos Fiscales más ocupados por las grandes empresas, en donde incluso, la primera era otorgada por el Estado, y estaba amparada por el

²⁶⁴ Mercado, Angélica: *“Gobierno no alcanzó meta en recaudación de impuestos en 2019: SAT”*; visto en: Milenio Online con fecha 18 de febrero de 2020 en <<https://www.milenio.com/politica/sat-gobierno-alcanzo-meta-recaudacion-impuestos-2019>> Consultado el día 22 de octubre de 2020.

mismo secreto fiscal, mientras que la segunda permitía evitar el proceso de devolución de impuestos, a través de compensar los saldos a favor con montos de crédito fiscal propios del sujeto pasivo, a las cuáles tiene derecho.

El presidente López Obrador ha sido estricto en materia de incrementar los impuestos, al señalar que no está de acuerdo con esa situación, incluso ha llegado a tener discrepancias con su actual Secretario de Hacienda y Crédito Público al respecto, y mientras este discurso político se sigue extendiendo, para 2020 ya se han extendido el Impuesto al Valor Agregado a las Aplicaciones móviles digitales, al igual que la economía mundial, el crecimiento de la economía mexicana se ha desacelerado en los últimos años, pasando de 2.3% en 2017 a 2% en 2018, y a 1.6% en 2019.

CAPÍTULO 4

EXCESO EN LA EJECUCIÓN DE ATRIBUCIONES

4.1 CARENCIA DE FUNDAMENTO JURÍDICO DE UN PLAZO CONCLUSIVO

A lo largo de la presente investigación se ha demostrado como en México, la información sobre el ingreso público no cuenta con la misma supervisión ni fiscalización que se ha realizado sobre el gasto público, a pesar de ello, la capacidad de recaudación representa uno de los mayores problemas en materia de política pública, que afecta no solo en la capacidad del propio Estado en el cumplimiento de obligación, sino también en el aseguramiento de que en verdad existan los principios de proporcionalidad y equidad que se establecen en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política, el crédito fiscal no es una concesión de la autoridad, sino que tiene su origen en el incumplimiento por parte del contribuyente de las disposiciones que establece la legislación fiscal, luego de que las autoridades ejercen sus facultades de comprobación, liquidación y sancionatorias, además de que se determina a los contribuyentes que han incurrido en la omisión del pago y con eso se hacen acreedores a sanciones aplicables, los créditos fiscales forman parte de

los gastos fiscales, establecidos en el inciso A del artículo 31 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, que establece:

“A.- El Presupuesto de Gastos Fiscales, a más tardar el 30 de junio de 2019, que comprenderá los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.”

El presupuesto a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2020 en los siguientes términos:

- I. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
- II. La metodología utilizada para realizar la estimación.
- III. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
- IV. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.
- V. Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene las estimaciones de las pérdidas recaudatorias causadas por los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes para cada período. Los impuestos incluidos en las estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales son:

1. El Impuesto Sobre la Renta (ISR).
2. El Impuesto al Valor Agregado (IVA).

3. Los impuestos especiales: el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN).
4. Los estímulos fiscales y las medidas en materia tributaria establecidas en diversos Decretos Presidenciales.

No es tan diferente al tratamiento que las autoridades hacendarias y el propio legislador le dan a los créditos fiscales al momento en que deciden que se condonen, el debate sobre estos crédito por montos y sectores involucrados no es actual, la Auditoría Superior de la Federación presentó en 2007 un informe del Resultado de la revisión y fiscalización superior de la cuenta pública del 2005, en donde se presentó que no existía un límite en la determinación de créditos fiscales, y que ciertos contribuyentes se han dedicado a omitir obligaciones por largo tiempo sin que hubieran repercusiones, el monto de los créditos fiscales cancelados en el 2007 ascendió a una cantidad de 73,960.4 millones de pesos, ante eso, hubieron organizaciones que solicitaron información al respecto a la autoridad tributaria, quien se negó a dar información, como consecuencia, se presentaron demandas en contra de la negativa por parte del SAT de brindar información requerida sobre montos, fechas de cancelación y motivos por los cuáles fueron cancelados los créditos fiscales en ese año; ese asunto fue resuelto en primera instancia por el Juzgado Quinto de Distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región del Distrito Federal, quien notificó su resolución definitiva el 1 de abril de 2011. Junto con otras consideraciones, en la sentencia se concede que las autoridades del SAT, en el caso en concreto, realizan una interpretación desafortunada del “secreto fiscal”, pues, dar a conocer datos sobre los nombres, cantidades y motivos relacionados con la cancelación de créditos fiscales, no perjudica el interés público, sino que, por el contrario, va acorde con el mismo.

La figura del secreto fiscal está definida en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, pero es una reserva que no está orientada a proteger la seguridad o intimidad del contribuyente, sino que sirve para reservar de manera arbitraria y sistemática la información sobre el actual del Servicio de Administración Tributaria.

Es importante destacar que el ejemplo que se ha elegido, si bien está lejano en el tiempo no tiene distancia en lo que hace a la estructura del problema. De 2007 a 2011, la evolución de los créditos fiscales fue la siguiente:

Imagen No. 26.- Evolución de los Créditos Fiscales

Créditos Fiscales	2007	2008	2009	2010	2011
Número	2,024,714	1,220,087	1,478,334	1,526,437	1,569,485
Monto (millones de pesos)	572,527.5	483,939.2	468,770.3	555,738.1	683,047.6
Valor Promedio (miles de pesos)	282.8	380.3	317.1	364.1	435.2

Fuente: ASF, con base en los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Segundo Trimestre de 2007 a 2011. <www.fundar.org.mx/mexico/pdf/creditofiscales.pdf> Fecha de Acceso 18 de diciembre de 2019.

Incluso, el gobierno federal actual intentó presentar un proyecto de Ley para la amnistía Fiscal, en la que contempla limpiar los créditos incobrables en el país, sin embargo, el subsecretario de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), descartó un proceso de amnistía fiscal durante este sexenio.

El artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación a groso modo, establece que, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. Tomando en cuenta los conceptos siguientes:

- A) Cobro incosteable: aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.
- B) Contribuyentes insolventes: Los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran

fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Además de lo anterior, la ley establece que cuanto el contribuyente tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se acumulan para determinar si en verdad se cumplen con los requisitos señalados, también se establece que la propia Secretaría de Hacienda será la encargada de dar a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de la cancelación del crédito fiscal, la cual no libera del pago. Sin embargo, prácticamente este es el final del procedimiento administrativo de ejecución: la falta de capacidad de pago o inflar tanto la cuenta que sea incobrable. Y este modelo ha sido utilizado principalmente por las grandes empresas dejando inflar sus impuestos a tal grado que sean incosteables y con esto se les otorgue la cancelación del crédito fiscal, de modo que en donde queda la equidad y proporcionalidad de la obligación en cuanto a contribución al gasto público.

Aunado a lo expuesto, también existe el artículo 146-B del mismo Código, que versa sobre una condonación parcial de los créditos fiscales a contribuyentes que se encuentren sujetos a procedimientos de concurso mercantil, siempre y cuando exista un convenio con sus acreedores.

4.2 EFECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LA COACCIÓN DEL COBRO

Sin duda alguna, los efectos positivos de un cobro coactivo serán solo para el Estado, en el particular caso de la relación tributaria entre éste y el contribuyente, ya que recupera el crédito fiscal que le ha sido negado por un determinado tiempo en función de contribución al gasto público, de modo que, no se habla de beneficios para un gobierno, sino para lo que comprende la recuperación de un impuesto que no ha podido ser cobrado efectivamente, debido a la negativa del contribuyente.

Todo ciudadano tiene el deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, y por otro lado, el Estado tiene la obligación de

llevar a cabo dicha recaudación bajo los conceptos de justicia, proporcionalidad y equidad, la redistribución del ingreso y el alcance de los propósitos de una sociedad justa y equitativa constituyen un deber bipartita, el sistema tributario en su conjunto, representa una serie de principios, reglas, normas, jurisprudencia que son relativas a los impuestos vigentes en el país durante una época o momento determinado, cuando las contribuciones no se encuentran precedidas de los principios de proporcionalidad y equidad o no tienen la debida armonía o incumplen con requisitos de un verdadero sistema es calificado como inconstitucional, este es el caso de muchas leyes como la del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, que surgió como una contribución complementaria, y esto por supuesto no se encuentra estipulado en el artículo 31, fracción IV Constitucional.

A lo largo del presente trabajo se ha demostrado la baja recaudación de México, incluso, es uno de los países integrantes de la OCDE que menos recaudan, pues, tienen un aproximado de 19.7% respecto del Producto Interno Bruto (PIB), mientras que el promedio en los países miembros de la OCDE es de 34.8%, de manera que la recaudación nacional es débil, corroborado una y otra vez por la Ley de Ingresos de la Federación para cada uno de los ejercicios, esto se debe a una complejidad de las normas fiscales, así como al desconocimiento por parte del contribuyente acerca de sus derechos y obligaciones. Por lo que el país requiere de medidas que fortalezcan la cultura contributiva y acerquen a los sujetos de la relación jurídico tributaria, a fin de alcanzar una recaudación eficiente.

La anterior, es uno de los principales retos que enfrenta la presente administración, en materia de finanzas públicas pues a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha hecho oficial su intención de aumentar la recaudación sin aumentar las tasas de las contribuciones, de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación, se espera que para el cierre del ejercicio 2019 los ingresos tributarios sean por 3 billones 311, 373 millones de pesos, monto que supera lo aprobado en la Ley de Ingresos de 2018 por 11.9%.

Hasta el momento, las acciones del actual gobierno han sido:

- a) Eliminación de la Compensación Universal. (aumento de devolución de saldos a favor).
- b) Despido de Personal del SAT.
- c) Disminución del IVA e ISR en la Franja Fronteriza.

Se habla de un aumento en la recaudación con la eliminación de la condonación, debido a que esta era una figura que se consideraba de uso solo para manejar influencias, tomando en cuenta que las solicitudes de devoluciones de saldos a favor pueden extender sus respuestas a más de seis meses, entonces tenemos que, por un lado, no devolverán tan rápido, y por otro, sin la compensación deberán percibir el pago de impuestos que ya no pueden ser compensados.

El Servicio de Administración Tributaria del actual gobierno federal, ha declarado abiertamente que emprenderá una lucha en contra de la evasión de impuestos, y más que perseguir a evasores, apelará al civismo contributivo, sobre todo al empresarial, para que paguen lo efectivamente generado, y evitar de esta manera la planeación fiscal, que al final de cuentas no es ilegal, pues encuentra su base en grandes hoyos legales.

Sin lugar a dudas, el actual gobierno recibe una institución tributaria sumamente eficiente, el ex titular del SAT, sin duda fue y es una figura respetada en materia tributaria, durante su gestión no solo aumentó la recaudación, sino que demostró mano dura a través de incluir en la administración programas tecnológicos de cruce de información, para hacer más rápido la localización de empresas fantasma, operaciones inexistentes y operaciones de carrusel, y por supuesto de créditos fiscales que debían ser cobrados.

Este personaje fue cuestionado sobre el estímulo ofrecido en la franja fronteriza, a lo que calcula que al menos son 40 mil millones de pesos tan solo en concepto del

Impuesto al Valor Agregado durante el primer año, mientras que por el ISR al menos son unos 80 mil millones de pesos, por lo que se habla de 120 mil millones tan solo en el primer año, si se considera que es tres veces el presupuesto anual de la Universidad Nacional Autónoma de México, entonces se demuestra que aún hay movimientos que se van a ir realizando, tal vez a lo largo del año fiscal en materia tributaria.

Mientras tanto, el SAT ya se ha propuesto incrementar la recaudación en un 10% y lo único claro es a través de la lucha contra el delito de defraudación fiscal, entre los que se encuentra la evasión fiscal y la falta de pago de los créditos fiscales por un sinnúmero de contribuyentes, situación que será perseguida por la ya multi estudiada figura del procedimiento administrativo de ejecución, que es la viva representación del cobro coactivo por parte de la autoridad.

La coacción, cualquiera que sea el término que la ley quiera emplear para hacer referencia a un cobro coactivo, representa intimidación y amenazas, en respuesta a una falta de pago de obligaciones fiscales por parte del contribuyente, esta es una recaudación de manera forzosa a través de las diferentes etapas que ya se han comentado con anterioridad.

Conocido también como procedimiento económico coactivo, habla de no requerir una intervención del Poder Judicial o de cualquier otra autoridad jurisdiccional, la finalidad de este procedimiento de cobro coactivo no es resolver una controversia, sino asegurar una recaudación.

Como consecuencia, para que se pueda dar inicio con un procedimiento económico coactivo, se deben satisfacer los siguientes requisitos:

- a) Existir una obligación de pago a cargo de un contribuyente determinado.
- b) Cuando una obligación no haya sido liquidada generando un crédito fiscal.

- c) La obligación de pago debe ser notificada en base a lo que establece el Código Fiscal de la Federación.
- d) Que el crédito fiscal tenga el carácter de exigible, de modo que se haya transcurrido el plazo que señala la ley para realizar el pago.

Una vez que se cumplen estos requisitos, la autoridad fiscal puede realizar el cobro de manera coactiva, integrado por las diferentes etapas que ya se han analizado:

- a) Requerimiento de pago.
- b) Embargo.
- c) Avalúo.
- d) Remate.

Como se puede observar no hay un plazo que establezca un término de un procedimiento de cobro con tintes un tanto amenazantes, pues, la etapa del remate es el acto a través del cual se cobra el crédito fiscal con el producto o ganancias obtenidas en la adjudicación de los bienes en subasta o almonedas.

Cabe señalar que el objetivo de este procedimiento es cobrar por la vía de apremio los créditos fiscales que el contribuyente omiso adeuda al Estado, y si para ello éste ha de emplear la fuerza, es decir, ser coactivo, así lo hará, por lo que la parte negativa del procedimiento coactivo de cobro es el uso de la fuerza a los contribuyentes morosos. Pero a su vez este aspecto coactivo es lo que le da fuerza al procedimiento, ya que, la facultad coactiva es el elemento vivificador del mismo, y careciendo de ella no sería más que una secuencia mecánica e inerte de actos y formalidades sin ninguna aplicación práctica y, por lo mismo, absolutamente ineficaz.

La problemática surge en el momento en que se viola la protección del patrimonio del contribuyente, principalmente por la falta de un plazo que de fin al procedimiento económico coactivo, además de esto, el estado de inseguridad respecto del

patrimonio del contribuyente se encuentra en un cobro por la vía del embargo de bienes en donde la autoridad fiscal determina de manera subjetiva el valor de los bienes, valiéndose solo de su juicio y no del monto adeudado o de los documentos mostrados por terceros, por lo que procede a realizar el embargo sobre los bienes que él decida y no los que deban ser, lo que representa un acto de legalidad sin límites.

4.3 BASE DE UN SISTEMA FISCAL QUE CUMPLA CON EL IMPERATIVO CONSTITUCIONAL DE DAR PROTECCIÓN AL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE

La protección de los derechos de quienes con su patrimonio participan en beneficio de la sociedad a la que pertenecen, a través de sus contribuciones, resulta de elemental justicia, ya que como se ha venido estableciendo a lo largo de este estudio, el estatus del contribuyente pagador de impuestos se encuentra rodeado de una serie de derechos que son considerados fundamentales; la reforma constitucional en materia de derechos humanos que entró en vigor en junio del 2011 que colocó en el centro de la actuación del Estado mexicano a la protección y garantía de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales ratificados por éste. Como consecuencia, impacta de manera sustantiva en la labor de todas y cada una de las autoridades del país, incluidas las de la materia tributaria, obligando a que en su actuación se vea impresa la aplicación de la totalidad de obligaciones reconocidas constitucionalmente.

Especialmente en materia tributaria cobra mayor relevancia la interpretación pro persona, debido a que el artículo 5o del Código Fiscal de la Federación establece la aplicación estricta de las disposiciones que imponen cargas tributaria, señalan excepciones a las mismas, además de las que fijan infracciones y sanciones, en los casos en donde autores desprenden que la interpretación de la norma fiscal debiera ser fundamentalmente literal o textual, por otro lado, la Suprema Corte de Justicia

de la Nación sostiene a través de jurisprudencia que la norma fiscal debe ser interpretada por cualquier método, pero debe ser aplicada de manera estricta.

En la actualidad el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 146 omite establecer un plazo para concluir el procedimiento administrativo de ejecución una vez iniciado por las autoridades fiscales, por lo que la efectividad de un crédito fiscal firme puede nunca darse o concretarse, impactando de forma directa al presupuesto federal e indirecto a los ejes contemplados en el Plan Nacional de Desarrollo, en el cual el gobierno federal mexicano pretende concretar el beneficio de la sociedad.

Con el propósito de ejemplificar el tema de trato, **se agrega al final del presente estudio, como Anexo**, la RECOMENDACIÓN 19/2012, PRODECON/OP/0595/12, EXPEDIENTE: 598-I-QR-029/2012-C, de fecha nueve de agosto del dos mil doce.

Como consecuencia, se necesita de una propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación para establecer un plazo a efecto de que las autoridades fiscales concluyan el procedimiento administrativo de ejecución, una vez expeditas las facultades de dichas autoridades para hacer efectivos los créditos fiscales.

El referido artículo 146 señala de la prescripción del crédito fiscal, la cual es un instituto jurídico por el cual el transcurso del tiempo produce el efecto de consolidar situaciones de hecho, permitiendo la extinción de los derechos, en este caso, el Estado pierde el derecho de exigir el pago de una contribución, esta podría ser considerada una forma de elusión fiscal, tomada en cuenta como movimientos o esquemas para minimizar al máximo el pago de impuestos a través del aprovechamiento de oportunidades que la ley permite o admite, de manera que, con este artículo 146 se atenta en contra de los principios de proporcionalidad y equidad de las que habla la fracción IV del artículo 31 Constitucional al momento de establecer que todo ciudadano mexicano se encuentra obligado a contribuir al gasto público en la medida de sus ingresos, es decir, de manera proporcional y equitativa, como consecuencia, si el Estado a través del 146 del CFF permite la prescripción

de los créditos fiscales se abre la posibilidad a un desequilibrio en materia de recaudación tributaria, pues, quien debiera haber pagado el tributo ha dejado de pagarlo, atentando contra la recaudación del erario público y por supuesto contra el Plan de Desarrollo Nacional.

Como conclusión, a partir de esta premisa, se propone, como aportación, establecer la siguiente adhesión al artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, en la búsqueda de evitar que se abra las posibilidades no solo a una elusión fiscal, sino incluso a una condonación del crédito fiscal por orden escrita de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, bajo el supuesto de una incobrabilidad del crédito fiscal por haber superado los montos “rentables” para que el Estado pueda hacer efectivo el cobro de los impuestos que se dejaron de pagar:

“ARTÍCULO 146...

...

Cuando se dé inicio a un procedimiento económico coactivo, éste deberá efectuarse dentro del plazo de noventa días siguientes a la fecha en que se presentó la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes por parte de la autoridad fiscal competente con todos los datos que caracterizan a una debida notificación. Las autoridades fiscales, para verificar el señalamiento de bienes a embargar, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de cinco días posteriores al inicio del embargo, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios para demostrar el valor de los bienes embargados, de manera que se asegure que el juicio del ejecutor del embargo no haya sido arbitrario.

Si durante el plazo de los noventa días no ha podido ser resuelto el pago del crédito fiscal debido a deficiencias en el proceso de la administración tributaria, se detendrá el cobro de multas y actualizaciones sobre el crédito fiscal, evitando con esto el incremento indiscriminado del crédito fiscal y su futura incobrabilidad.

La Autoridad hacendaria, en el uso de sus facultades, podrá hacer efectiva la extinción de los créditos fiscales cuando habiéndose comprobado el patrimonio del contribuyente se encuentre en riesgo de ser lastimado al grado de disminuir su calidad de vida o la de sus familiares, evitando menoscabar la dignidad de la persona ni atender contra la integridad de la familia, ésta última podrá demandar el aseguramiento de los bienes para hacer efectivos estos derechos.”

Estos tres párrafos, tocan varios elementos que se han venido estudiando a lo largo de la presente investigación, comenzando con el establecimiento de un plazo de noventa días para ser resuelto el cobro de un crédito fiscal, es un término adecuado debido a que es el doble que se dispone para las devoluciones fiscales, que puede ser considerada como la figura contraria del crédito fiscal, incluso, tienen el mismo plazo de prescripción, de modo que, si la autoridad cuenta con cuarenta y cinco días para devolver un saldo a favor al contribuyente, también puede llevar a cabo el cobro de créditos fiscales, así como multas y actualizaciones en un plazo de noventa días posterior a que se presentó la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

Es necesario incluir un párrafo en defensa del derecho del contribuyente por presentar documentación que compruebe que el juicio del ejecutor al que se refiere el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación no es errado, ya que se está hablando de un juicio subjetivo, que a través de la presentación de documentación por parte del contribuyente pudiera ser incrementado el monto de los bienes embargados e incluso devolver algunos de los bienes derivado de una subvaluación de los bienes por parte del ejecutor del embargo.

En el segundo párrafo se restringe la inflación del crédito fiscal a través de su actualización, además de sumarle las multas y los gastos administrativos derivados del embargo, con esto no solo se busca proteger el patrimonio del contribuyente, sino también evitar que los créditos fiscales se inflen al grado de volverse incobrables y que las grandes empresas con esto eviten el pago del impuesto a

través de la condonación o cancelación del crédito fiscal autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Finalmente, la autoridad tributaria, a través de la facultad con la que concede la cancelación o condonación de créditos fiscales, podrá llevar a cabo la extinción de créditos fiscales en los casos en que se atente no solo contra el patrimonio del contribuyente, sino contra la estabilidad de la calidad de vida familiar y de su capacidad económica para brindar un aseguramiento a los miembros de su familia, principalmente en el caso de los hijos.

CONCLUSIONES

1. La falta de límites en la determinación de créditos fiscales tuvo mayor relevancia derivado de la polémica del ejercicio 2007, en donde la Ley de Ingresos de los años 2007 y 2013 facultaron al Servicio de Administración Tributaria a condonar total o parcialmente créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias, actualizaciones y por supuesto accesorios. Y para el 2019 se logró eliminar la figura de la Condonación y la compensación, haciendo a la figura de la Devolución Fiscal como el único medio de retorno de saldos a favor.
2. Uno de los mayores problemas en materia de análisis de dichas cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales, se da en el marco del secreto fiscal, que consiste en la imposibilidad de acceder a los motivos particulares que tuvo la autoridad para llevar a cabo el perdón de cantidades millonarias, y la afectación que tuvo a la recaudación en dichos ejercicios.
3. El artículo 4to del Código Fiscal de la Federación, establece que los créditos fiscales son considerados como aquellos que el Estado o sus organismos descentralizados como el IMSS o el INFONAVIT tienen derecho a percibir

por concepto de contribuciones, accesorios o aprovechamientos. De modo, que éstas no son concesiones de la autoridad, sino que tienen su origen en el incumplimiento de disposiciones que establece la legislación fiscal y como consecuencia tienen un tratamiento más riguroso.

4. El procedimiento económico coactivo representa una serie de actos coordinados entre sí, para la consecución de un fin que es la de ejecución, de manera que la lógica de las etapas del proceso son consecuencia necesaria y directa una de otra. De manera que el procedimiento en sí debe ser una serie de actos de autoridad lógicos en busca de la recuperación de un crédito fiscal.
5. La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se dará derivado de depósito en efectivo, carta de crédito o cualquier otra forma de garantía financiera, incluso, fianzas, prendas o hipotecas, obligaciones solidarias asumidas por un tercero, títulos de valor o carteras de crédito, y la vía más aplicada, el embargo en la vía administrativa, en consecuencia, la única liberación constitucional de un procedimiento económico coactivo debiera ser el pago del crédito mismo, pudiendo ser condonado tan solo las multas, actualizaciones o accesorios.
6. El sistema de competencia tributaria, vertido en la Constitución es complejo en la tarea de deslindar campos de acción tributaria de la Federación y de las Entidades Federativas, por lo que muchas veces conduce en la práctica a una situación anárquica, producto de la ausencia de reglas precisas que determinen con exactitud las respectivas facultades y limitaciones.
7. México es uno de los países miembros de la OCDE que tienen una menor recaudación, el país ocupa el último sitio en recaudación en esta zona, pues los ingresos fiscales representaron el 16.2% del PIB al cierre del 2017 que fue menor al del 2016, a pesar de que en 2017 para los países miembros de la OCDE fue el año en el que se registró el mayor ingreso fiscal en la historia,

todos, excepto México. En el reporte anual Estadísticas de Ingresos Tributarios 2019, divulgado desde París, evidencian que la recaudación promedio de México experimentó “un ligero deterioro” al pasar de 16.2% del PIB en el 2017 a 16.1% en el 2018, que es el año final del análisis comparativo, colocándolo para final de 2019 en el último sitio de países en materia de recaudación tributaria entre los países de la OCDE.

8. Los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. De manera que, los gravámenes establecidos por la legislación deben estar fijados de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto, de manera que los que tengan mayores ingresos tributen en forma mayor y superior a los de mediano y reducidos recursos.
9. Respecto a las facultades del ejecutor del embargo, no se puede decir que sean regladas en virtud que impera una apreciación personal, la ley le da la posibilidad de actuar a su juicio, por lo que se pierde la claridad en los límites.
10. La prescripción del crédito fiscal es equiparable a la solicitud de devolución de saldos a favor, incluso, en la prescripción del derecho de solicitar dicha devolución es la misma que la del crédito fiscal que es de cinco años.
11. Al observar el artículo 22 que regula éste proceso veremos cómo en su sexto párrafo se encuentra finamente estipulado los plazos y exenciones de dichos plazos para que la autoridad devuelva los saldos a favor del contribuyente, de modo que, una falta de plazo en el procedimiento administrativo de ejecución resulta injustificado, principalmente porque atenta en contra de la recaudación fiscal (debido a la condonación o cancelación por incobrabilidad), acto que presuntamente es su objetivo primordial.

12. La política financiera busca la formulación y cumplimiento de objetivos, indicando instrumentos debidos para el control de los ingresos y administrarlos, así como para la elaboración del gasto dirigido al sector público. Encargado también del acopio necesario de recursos financieros y en especie que serán determinantes en el volumen del gasto público.

13. Uno de los conceptos más importantes que integran el presupuesto público, son las contribuciones, las que a su vez se integran de los impuestos, mismos que de conformidad con lo establecido por las legislaciones vigentes, los sujetos obligados en razón de la configuración de los supuestos jurídicos previstos en dichas disposiciones legales, deben auto determinarse y pagar al fisco federal.

BIBLIOGRAFÍA

“*Explotación forestal, las entidades federativas carecen de competencia constitucional para establecer impuestos por la.*” Tesis aislada, amparo administrativo en revisión, *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. XCI, marzo de 1947.

“*Petróleo y sus derivados, inconstitucionalidad de los impuestos de los estados a.*”. Tesis aislada, amparo en revisión 5895/56, *Semanario Judicial de la Federación*, quinta época, t. CXXXII, abril de 1957.

Aguilar Villanueva, Luis E. (2014): *El Federalismo Mexicano; Funcionamiento y Tareas Pendientes*; México, Editorial Colegio de México.

Aguilar, Luis (2014): *Estudio de las Políticas Públicas*; México, editorial INAP.

Aldrete Vargas, Adolfo (2016): *El control Constitucional en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Amaya Villarreal, Álvaro Francisco (2014): *El principio pro homine: interpretación extensiva*; México, Editorial Res International Law.

Amparo directo 2553/93.-Blanca Aurora Sánchez de la Fuente.- 5 de enero de 1994.- Unanimidad de votos.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.- Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez. *Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, Tomo XIII, marzo de 1994, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.3o.A.534 A.

Anderson, William (2011): *Que es una Contribución o Tributo*; México, Editorial Universidad Interamericana.

Andrade López, Aparicio (2009): *Facultades y Soberanía de la Nación*; México, Editorial Themis, 4ta Edición.

Araneda Dôrr, Hugo (2013): *Finanzas Públicas*; Chile, Editorial Jurídica de Chile.

Arriaga Álvarez, Emilio Gerardo (2003): *La Teoría de Niklas Luhmann*, México, Editorial Universidad Autónoma del Estado de México.

Arriola Hernández, Sebastián (2016): *Marco Legal de los Contribuyentes en México*; México, Editorial Themis, 1ra Edición.

Arteaga Nava, Elisur (2015): *Manual de Derecho Constitucional*; México, Editorial Oxford, 1ra Edición.

Atienza, Mariel (2002): *Introducción al Derecho*; México, Editorial Barcanova.

Auditoría Superior de la Federación, Créditos Fiscales Otorgados por el Servicio de Administración Tributaria, Informe de la Auditoría Especial en “Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2005”. ASF, 2007.

Ávila, Toribio (2015): *Procedimientos Fiscales*; México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Azuela Huitrón, Mariano (2014): *¿Qué son las Controversias Constitucionales?*; México, Editorial Sista, 3ra Edición.

Badillo, Miguel: “*Meade, Responsable de perdón fiscal por 226.4 mil millones de pesos en 2017*”; México, contra línea, diciembre 9 de 2018, visto en << <https://www.contralinea.com.mx/archivo-revista/2018/12/09/meade-responsable->

de-perdon-fiscal-por-226-4-mil-millones-en-2017/>> Consultado 20 de diciembre de 2018.

Barón López, Horacio (2001): *El Federalismo en México*; México, Instituto de Investigaciones Legislativas del Senado de la República.

Barra, Patricio y Jorratt, Michael (1998): *Un Análisis del Sistema Tributario Chileno*; Chile, Editorial Mimeo Servicio de Impuestos Internos de Chile.

Barrera López, María Julissa: *El Código Fiscal de la Federación y su vigente aplicación a los Impuestos Federales Mexicanos*; México, Instituto Politécnico Nacional, 2015.

Bartra Cavero, José (2016): *El Derecho de Petición*; México, Editorial USMP, 1ra Edición.

Bedolla Rocío, Raúl; y Robles Rangel, Paola Edith (2017): *Teoría General del Proceso*; México, Instituto Politécnico Nacional.

Benítez Treviño, Víctor Humberto (2006): *Benito Juárez y la trascendencia de las Leyes de Reforma*; México, Editorial Universidad Autónoma del Estado de México, 1ra Edición.

Benumea Fundar, Iván y Garduño Fundar, Javier (2016): *Privilegios Fiscales, Beneficios inexplicables para unos cuantos: Programa de Justicia Fiscal y Desigualdad*; México, Editorial Fundar, Centro de análisis e investigación, A.C.

Brisulea Orduna, Samuel (2016): *Manual para la aplicación, operación, ejercicio y control de los Recursos Federales*; México, Editorial Themis, 12da Edición.

Burgoa Orihuela, Ignacio (2015): *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*; México, Editorial Porrúa, 12va Edición.

Burgoa Orihuela, Ignacio (2018): *Las Garantías Individuales*; México, Editorial Porrúa 41 Edición.

Cadena Solórzano, María Teresa del Niño Jesús (2014): *Generalidades de la Visita Domiciliaria*; México, Universidad Autónoma de México.

Campbell, Tom (2015): *El sentido del Positivismo Jurídico*; México, Universidad de Australia.

Cannel, Alan (2015): *Reduciendo Accidentes: El papel de la Fiscalización del tránsito*; Brasil, 3ra Edición.

Carbonell Sánchez, Miguel (2015): *El Federalismo en México: Principios Generales y Distribución de Competencias*; México, Editorial Pandecta, 3ra Edición.

Carbonell, Miguel (2013): *Formalidades esenciales del Procedimiento*; México, Editorial Sista.

Cárdenas Gracia, Jaime (2010): *Una Constitución para la Democracia*; México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Cárdenas Gracia, Jaime (2015): *México a la luz de los modelos federales*; México, Boletín Mexicano de Derecho Comparado.

Cardenas Sierra, Carlos Alberto, 2015; *Tomas de Aquino Hans Kelsen, teoría de la norma jurídica y regla de derecho*, México, edit Redalic.

Carpizo, Jorge (2014): *Comentario al Artículo 124 Constitucional*, México a través de sus Constituciones, México, Cámara de Diputados, LV Legislatura, Editorial Miguel Ángel Porrúa.

Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 2014.

Castillo, Miriam; Nayhelli, Roldán; Ureste, Manuel (2018): *La Estafa Maestra*; México, Editorial Animal Político.

Castro Barros, Jorge (2013): *Los actos y procedimientos Administrativos*; México, Editorial Inoponible.

Chanchal Kumar, Sharma (2015): *¿Cuándo se produce la descentralización? El dilema del Diseño*; México, SAJOPS, 3ra Edición.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz (2013): *Panorama del Derecho Mexicano*; México, Editorial Mc Graw Hill, 19na Edición.

Cingano, Francisco (2014): *Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth*. Visto en OECD Social, Employment and Migration Working Papers, No. 163, OECD Publishing. De fecha 1º de agosto de 2017 <http://dx.doi.org/10.1787/5jxrjncwxv6j-en>.

Clavellina Miller, José Luis; Visto en Saldívar, Belén: La Reforma Fiscal aumentó la recaudación, pero no el PIB"; México, El Financiero, 08 de agosto de 2018.

CONTABILIDAD, EL CONTRIBUYENTE NO ESTÁ OBLIGADO A PRESENTAR ANTE LA AUTORIDAD FISCAL EN FORMA DE INTEGRACIONES ESPECIALES. Juicio Contencioso Administrativo Núm. 28467/14-17-04-4/287/18-S1-02-04, resuelto por la primera sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia

Administrativa, en sesión del 18 de agosto del 2016, por mayoría de 3 votos a favor y 2 votos en contra. Magistrada ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.

Cortés Cabrera, Alma Ruth (2016): *Personas Física y Morales*; México, Editorial Universidad Virtual del Estado de Guanajuato.

Cortés Domínguez, Matías (2016): *Los Sujetos de la Obligación Tributaria*; Madrid, España, Hacienda Pública y Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de Madrid.

Dánes Rojas, Edgar (2010): *La Constitución Mexicana de 1917, Ley Fundamental del Estado*; México, Universidad Autónoma de Tamaulipas, 1ra Edición.

De Buen, Néstor L. (2013): *Procedimiento de Embargo en Derecho Procesal del Trabajo*; México, Editorial Porrúa 10 ma Edición.

De la Garza, Sergio: *Derecho Financiero Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición 2015.

De la Madrid Hurtado, Miguel (2001): *La Constitución de 1917 y sus principios Políticos Fundamentales*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México.

De la Torre Aspas, Juan Francisco: *Fuentes de Derecho Mexicano*; México, Editorial Themis, 5ta Edición 2014.

De Paramo Arguelles, Juan Ramón (2013): *La regla del reconocimiento en la teoría jurídica de H. L. A. Hart*; Madrid, España, Editorial Anuario de Filosofía del Derecho.

De Pina Vara, Rafael (2003): *Diccionario de Derecho*; México, Editorial Porrúa.

Definición de hecho imponible en la Ley 58/2003 (Ley General Tributaria de España).

Del Castillo Velasco, José María (2014): *Ensayo sobre el derecho administrativo mexicano*; México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto (2001): *Principios de Derecho Tributario*; México, Editorial Limusa.

Delgado de Cantú, Gloria (2012). *Historia de México, Vol. I; El proceso de gestación de un pueblo*; México, Editorial Pearson Educación, 3ra Edición.

Delos, José (2009): *Los fines del Derecho: Bien común, seguridad, justicia*; México, Editorial Imprenta Universitaria.

Diccionario de la Lengua Española (2012); México, Editorial Espasa Calpe, 1297.

Dworkin, Ronald (2006): *Introduction: Law and Morals*; Cambridge, Harvard University Press.

Dworkin, Ronald: *¿Es el derecho un sistema de Reglas?*; México, Editorial Siglo XXI.

Eissa-Barroso, Francisco A. (2006): *El Supremo Poder Conservador: ¿Poder Moderador o Tribunal Constitucional?*; México, Editorial El Colegio de México.

Enciclopedia Jurídica Omeba; Tomo XXV, México, 2010.

Enciso, Angélica (2017): “Avance adecuado en 20% de indicadores del Plan Nacional de Desarrollo: Coneval”; Visto en La Jornada Online de fecha: 1° de agosto de 2017 <<https://www.jornada.com.mx/2017/08/01/politica/013n1pol>>; Consultado el día 14 de octubre de 2018.

Escobar Latapí, Leopoldo (2012): *Ley de Coordinación Fiscal ¿Es la que necesitamos?*; México, Colegio de Contadores Públicos de México.

Escriche, Joaquín (1993): *Diccionario razonado de legislación civil, penal, comercial y forense*; México, con citas del derecho, notas y adiciones por el licenciado Juan Rodríguez de San Miguel, Universidad Nacional Autónoma de México.

Esquerra, Sergio (2010): *Inconstitucionalidad del Artículo 41 del Código Fiscal Federal*; México, Editorial RM Advisors.

Esquivel Martínez, Marco Antonio (2015): *Contabilidad y los Entes Gubernamentales*; México, Editorial Porrúa, 10 Edición.

Faya Viesca, Jacinto (2014): *El Federalismo Mexicano, Régimen Constitucional del sistema Federal*; México, Instituto Nacional de Administración Pública, 14ta Edición.

Fénech, Miguel (2013): *Derecho Procesal Tributario*; México, Editorial Bosch, 6ta Edición.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús: *Derecho Fiscal*; México, Editorial Themis, 2016.

Fernández, Rafael Diego (2008): *Don Rafael Altamira y Crevea y la Historia del Derecho en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 29na Edición.

Fernández Ruiz, Jorge (2010): *Derecho Administrativo*; México, Editorial INEHRM.

Fernández Sagardi, Augusto (2015): *Algunas reflexiones sobre el crédito fiscal*; México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 2ra Edición.

Fernández, Sergio Pablo (2000): *Habermas y la Teoría Crítica de la Sociedad. Legado y diferencias en teoría de la comunicación*; México, Editorial Moebio.

Flores Zavala, Ernesto (2014): *Finanzas Públicas Mexicanas*; México, Editorial Porrúa, 45ta Edición.

Flores, Imer B. (2016): *Ronald Dworkin, Vida y Obra*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México.

Flores, Leonor: "Evasión Fiscal en México asciende a 510 mil mdp"; en El Universal Online <<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/economia/evasion-fiscal-en-mexico-asciende-510-mil-mdp>> de Fecha 09 de abril del 2018, Consultado el día 20 de octubre del 2018.

Flores, Leonor: *Bajar Impuestos abriría hueco de 104 mil millones de pesos*; El Universal Online, del 28 de septiembre de 2018, visto en: <<https://www.eluniversal.com.mx/cartera/economia/bajar-impuestos-abrira-hueco-de-104-mil-mdp>> Consultado el 15 de diciembre de 2018.

Fraga Magaña, Gabino (2014): *Derecho Administrativo*; México, Editorial Porrúa.

Freyre Fregoso, Gerardo (2014): *La desnaturalización jurídica del Crédito Fiscal*; México, Editorial Universidad Autónoma Metropolitana, 1ra Edición.

Frías Alcaraz, Manuel: *¿Pacto Federal sustituido por el Pacto por México?*; México, Editorial Excélsior, 28 de enero 2013.

Fuentes Quintana, Enrique (2009): *Fundamentos de Derecho Fiscal*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición.

Fuertes-Planas Aleix, Cristina (2007): *Validez, Obligatoriedad y Eficacia del Derecho*, México, Editorial Anuario de Derechos Humanos.

G. Perry, O. Arias (2016): *Reducción de la pobreza y crecimiento: Círculos virtuosos y círculos viciosos.*; Washington, D.C. Banco Mundial.

Gabino Fraga, Mouret (2005): *Derecho Administrativo*; México, Editorial Porrúa, 39na Edición.

Gallegos Reyes, Humberto (2013): *Análisis Jurídico del Procedimiento Administrativo de Ejecución*; México, Editorial ISEF.

Gamas Torruco, José (2012): *Federalismo Fiscal*; visto en: Valadés, Diego y Gutiérrez Ricas, Rodrigo: *Economía y Constitución*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición.

García Belsunce, Horacio: *Temas de Derecho Tributario*; Buenos Aires Argentina, Editorial Adeledo Perrot.

García Lerdo, Josefina (2015): *Derecho Administrativo Mexicano*; México, Editorial Pac.

García Pelayo, Manuel (2015): *Derecho Constitucional Comparado*; Madrid, España, Editorial Alianza Universidad Textos 19na Edición.

García, Rafa: “*Inegi: Hay 42 millones de personas con una PC y 37 millones con internet en México*”; 02 de agosto de 2012, visto en <<https://www.fayerwayer.com/2012/08/inegi-hay-42-millones-de-personas-con-una-pc-y-37-millones-con-internet/>> Consultado con fecha de 15 de diciembre de 2018.

Garduño, Roberto y Méndez, Enrique (2018): *Condonaciones de último minuto del SAT a 145 Empresas*; México, Periódico la Jornada con fecha jueves 06 de diciembre de 2018. Visto en <<
<https://www.jornada.com.mx/ultimas/2018/12/06/condonaciones-de-ultimo-minuto-del-sat-a-145-empresas-905.html>>>.

Garrido Vergara, Luis (2003): *Habermas y la Teoría de la Acción Comunicativa*; México, Editorial Razón y Palabra.

Garza Sergio Francisco, de la (2009): *Derecho Financiero Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 13era Edición.

Gaxiola, Jorge (2001): *Algunos Problemas del Estado Federal*; México, Editorial Cultura, 19na Edición.

Giannini, A. D.: *Instituciones de Derecho Tributario*; Madrid España, Editorial de Derecho Financiero, 19na Edición 2010.

Gobierno de México, “Buzón Tributario-Guía”; visto en <https://www.gob.mx/sat/acciones-y-programas/buzon_tributario> consultado el día 27 de diciembre de 2018.

Gómez Díaz de León, Carlos (2008): *Administración Pública Contemporánea*; México DF, McGraw Hill.

Gómez Fernández, J. M. (2016): *Economía y Valores Humanos*; Madrid, España, Editorial Encuentro.

Gómez Medina, Luis Enrique (2017): *La Fiscalización en México tras la Reforma Hacendaria del 2015*; México, Universidad de las Américas.

Grau, Luis (2010): *Nosotros, El puedo de los Estados Unidos*; Madrid, España, Editorial Universidad Carlos III de Madrid.

Grosso Sheridan, Walmyr (2016): *Facturas Apócrifas*; México, Editorial Themis.

Gutiérrez Blas, José (1869): *Leyes de Reforma*; México, Imprenta del Constitucional.

Gutiérrez Robles, Fidel Esteban (2017): *¿Conoces el PAE?*; México, Colegio de Contadores Públicos.

H. Kelsen (1975): *Teoría general del Estado* trad. Luis Legaz Lacambra; México, Editora Nacional.

Habermas, Jurgen (1996): *Factividad y Valides: Apuntes para una Teoría Discursiva del Derecho y del Estado de Derecho Democrático*; México, Fondo de Cultura Económica.

Hernández Arteaga, Laura (2011): *La teoría de sistemas sociales de Niklas Luhmann en México. Una aproximación*, México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México.

Hernández Chávez, Alicia (2016): *Hacia un nuevo Federalismo*; México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1ra Edición Electrónica.

Hernández Meza. María de Lourdes (2015): *Conmutación de Multas y Convenios de Restauración y/o compensación de daños*; México, Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, 3ra Edición.

Herrería Chaires, María del Carmen (2010): *Efecto de los Delitos Fiscales en México*; México, Universidad del Valle.

Higuera Arias, Juan de la Cruz: *Requerimiento de Información Contable al gusto del SAT*; México, Veritas Online, visto en: <<https://veritasonline.com.mx/requerimiento-de-informacion-contable-al-gusto-del-sat/>>, Fecha de Consulta: 11 de diciembre de 2018.

INGRAHAM, Philip (2009): *Revisión de la Administración Pública*, Mc Graw Hill, 1ra Edición.

Jiménez González, Antonio (2016): *Lecciones de Derecho Tributario*; México, Editorial Thomson, 12da Edición.

Jiménez, Juan Pablo (2014): *Impuesto a la Renta Personal y Equidad en América Latina: Nuevos Desafíos*; Santiago de Chile, CEPAL, Seminario Regional de Política Fiscal.

Las Heras, José María (2015): *Estado Eficiente: Sistemas de Administración Financiera Gubernamental*; México, Editorial Osmar Buyatti, 4ta Edición.

Leal Rodríguez, Celina (2009): *Etimologías Latinas*; México, Universidad Autónoma de Nuevo León, 9na Edición.

Leyva Valdez, Germán (2009): *Origen del Federalismo*; México, 1ra Edición.

Lifante Vidal, Isabel (2004): *Teoría de Ronald Dworkin: La reconstrucción del Derecho a partir de los casos*; México, Editorial Estudios.

Lira, Andrés (2013): *La Facultad Económico-Coactiva, 1837-1899. Una aportación del Régimen Unitario al Orden Republicano en México*, México, ITAM, 1ra Edición.

López Olvera, Miguel Alejandro (2016): *Los principios del procedimiento Administrativo*; México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Luhmann, H. (1974): *rundrechte als Institutions: Ein Geitraa zur Politischen Soziologie*; Berlín, Editorial Duncker and Humblot.

Luhmann, Niklas (1972): *Rechtssoziologie*; Reinbek.

Magaloni, Beatriz (2009): *Seguridad Legítima o Legitimidad*; México, Editorial ITAM.

Manjarrez Romero, Jorge Rodrigo (2018): *El Gasto Público y la Finalidad de las Contribuciones*; México, Editorial Bandala Díaz.

Margaín Manatou, Emilio (1996): *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 12da Edición.

Martínez Botos, Enrique (2015): *Medidas Cautelares*; México, Universidad Iberoamericana, 2da Edición.

Martínez García, J. (2017): *Justicia e Igualdad en Luhmann: Anuario de Filosofía del Derecho*; México, Editorial Nueva Época.

Martínez, Luis A. (2018): *Incremento de la Delincuencia Organizada en México, Producto de su debilidad Institucional: Índice de Paz en México 2018*; México, El Economista 25 de junio 2018.

Martos Navarro, Fernando (2013): *Cuerpo de Titulados Superiores de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Extremadura*; Madrid, España, Editorial MAD.

Mayer-Serra, Carlos Elizondo (2016): *Progresividad y eficacia del gasto público en México: Precondición para una política recaudatoria efectiva*; México, Editorial Wilson Center, Latin American Program, 1ra Edición.

Mejía Quintana, Oscar (2002): *La Teoría del Derecho y la Democracia en Jürgen Habermas.*; México, Editorial Ideas y Valores.

Mendoza, Mario (2017): *Evasión de Impuestos en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición.

Montero, Alberto (2010): *Derecho y Moral: Estudio Introductorio, Colección Facultad de Derecho de la UNAM*; México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Montoro Ballesteros, Alberto (2007): *El Funcionalismo en el Derecho: Notas sobre N. Luhmann y G. Jakobs*; México, Editorial Nueva Época.

Moreno, Daniel (2009): *Derecho Constitucional Mexicano*; México, Editorial Pax.

Musgrave, Richard (2006): *Teoría de la Tributación y la Función cambiante de la política impositiva*; México, Editorial Nueva Serie.

Nájera Martínez, Alejandro (2013): *Derecho Tributarios*; México, Tecnológico de Estudios Superiores Oriente del Estado de México.

Nava Negrete, Alfonso (2001): *Procedimiento Administrativo*; México, Editorial UNAM-Porrúa.

Nava Negrete, Alfonso (2011): *Justicia Administrativa en México e Iberoamérica*; México, Editorial Estudios de Derecho.

Nava Negrete, Alfonso (2014): *Derecho Administrativo Mexicano*; México, Editorial Fondo de Cultura Económica, 4ta Edición 2014.

Neumark, Fritz: *Principios de la Imposición*; Madrid, España, Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 20ma Edición 2013.

Nexmark, Gritz (2010): *Analogía del Tributo en la Historia*; México, Editorial Themis.

Noriega, Alfonso (2016): *Lecciones de Amparo, Tomo I*; México, Editorial Porrúa, 16ta Edición.

Olías de Lima, Blanca (2011): *La evolución de la Gestión Pública: La Nueva Gestión Pública*; Madrid, España, Editorial Pearson Educación. Cap. LI

Orozco Henríquez, Jesús (2014): *Los derechos Humanos de los Mexicanos*; México, Comisión Nacional de Derechos Humanos, 12da Edición.

Palacios, Miguel Ángel (2015): *Referencias al Artículo 69 B del CFF*; México, Editorial Trillas.

Pani, Erika (2016): *Estados Unidos de América*; México, Editorial El Colegio de México, 1ra Edición.

Pannam, Clifford (2008): *El profesor Hart y la Filosofía analítica del Derecho*; México, Editorial Revista sobre enseñanza del Derecho.

Paoli Bolio, Francisco (2013): *Principios Constitucionales Presupuestarios y Presupuesto*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición.

Pastrana Jiménez, María Luisa (2013): *Incidencias en la Visita Domiciliaria*; México, Universidad de las Américas.

Peces-Barba, Gregorio (1994): *La universalidad de los derechos humanos*; San José, Corte Interamericana de Derechos Humanos.

Peltanson J. W. (2014): *La Constitución de los Estados Unidos de América con notas explicativas*; México, Editorial World Book.

Peña García, Juan Silvestre (2016): *Las Contribuciones como obligación Constitucional*; México, Universidad Autónoma Metropolitana Unidad Azcapotzalco.

Pina Vara, Rafael De (2014]: *Derecho Procesal*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición.

Plácido Hernández, Mirella (2017): *Revisiones, auditoría y Programas de Fiscalización del SAT*; México, Editorial Thomson Reuters.

Pliego Moreno, Ivan (2010): *El Federalismo Fiscal en México: Entre la Economía y la Política*; México, Editorial CESOP, 1ra Edición.

Pollit, Christopher y Bouckaert, Geert (2010) *Reforma de la Administración Pública, un análisis comparativo*; Editorial Oxford.

Ponce Gómez, Francisco (2013): *Derecho Fiscal*; México, Editorial Porrúa, 14 Edición.

Porrúa Pérez, Francisco (2012): *Teoría del Estado*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición.

Portales Trueba, Cristina: *Derecho Mercantil Mexicano*; México, Universidad Autónoma de Ciudad Juárez, 3ra Edición 2015.

Preciado Hernández, Rafael (2015): *Lecciones de Filosofía del Derecho*; México, Editorial Jus.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2016): *La facultad del Estado para cobrar Contribuciones*; México, Gobierno de la República.

Quintana Roldán, Carlos (2013): *Derechos Humanos*; México, Editorial Porrúa.

Quintana Valtierra, Jesús (2013): *Derecho Tributario Mexicano*; México, Editorial Trillas, 7ma Edición.

Rabasa, Emilio (2002): *Historia de las Constituciones Mexicanas*; México, Editorial Universidad Nacional Autónoma de México, 3ra Edición.

Rabasa, Emilio; Caballero, Gloria (2015): *Mexicano esta es tu Constitución*; México, Editorial Porrúa.

Ramírez Solano, Ernesto (2010): *Moneda, Banca y Mercados Financieros*; México, Editorial Pearson Educación.

Revilla Cerrilla, Eric Sergio; y Soto Amador, Ana del Carmen (2014): *El Embargo en Materia Fiscal Federal: Entre la legalidad y la falta de límites*; México, Editorial Benemérita Universidad Autónoma de Puebla.

Revilla Cerrillo, Eric (2014): *El embargo en Materia Fiscal Federal*; México, Editorial Nueva Época.

Reyes Caballero, Jorge Alberto (2013): *La Importancia del Código Fiscal de la Federación en la Actividad Económica*; México, Editorial Innovación Contable.

Reyes Corona, Oswaldo (2003): *Principios de Justicia Fiscal y legalidad Tributaria*; México, Editorial Tax.

Rivera Reyes, Luis Alberto: *Estudio Fiscal Mexicano*; México, Editorial Themis, 3ra Edición 2015.

Rodríguez Lobato, Raúl (2014): *Derecho Fiscal*; México, Editorial Oxford, 5ta Edición.

Rohde Ponce, Andrés (2016): *Derecho Aduanero Mexicano*; México, Editorial ISEF, 4ta Edición.

Rojas Ortega, Víctor (2013): *Inoperatividad legal de la exigibilidad de la garantía del interés fiscal*; México, Universidad de las Américas, 1ra Edición.

Rojas, Fernando (2016): *Economía Pública Contemporánea*; México, Escuela Superior de Administración Pública, Editorial ESAP.

Romero Gómez, Paul Mbareq (2013): *Doble tributación en México, en relación con la capacidad contributiva*; México, Universidad de las Américas.

Ruiz Figueroa, Azucena (2015): *Breve análisis jurídico de la problemática, derivada de la baja recaudación fiscal en México y, del impacto social que implica, además propuestas para mejorar el sistema fiscal*; México, Universidad de las Américas Puebla.

Ruiz López, María Esther (2017): *Derecho a no pagar más contribuciones de lo debido*; México, Ruiz Consultores.

Saldaña Magallanes, Alejandro (2014): *Curso Elemental sobre Derecho Tributario, Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales*; México, Editorial ISEF.

Saldaña Magallanes, Alejandro (2014): *Revisiones Fiscales y su trascendencia en la Defensa Fiscal*; México, Editorial ISEF.

Saldaña Magallanes, Alejandro: *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*; México, Editorial ISEF, 2015.

Sánchez Gómez, Narciso (2015): *Derecho Fiscal Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 12da Edición.

Sánchez León, Gregorio: *Derecho Fiscal Mexicano*; México, Editorial Cárdenas Editor, 2008.

Sánchez Vega, Javier Alejandro (2018): *Principios de Derecho Fiscal, Estudio práctico de los aspectos básicos en materia tributaria*; México, Editorial ISEF.

Santamaría Rosas, Fernando (2009): *El Acto Administrativo en México*; México, Editorial Themis, 2da Edición.

Santillán, Roberto (2012): *Teoría General de las Finanzas Públicas y el Caso de México*; México, Escuela Nacional de Economía, 19na Edición.

Schmitt, Carl (2009): *La defensa de la Constitución*; México, Editorial Labor, 19na Edición.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Exposición de motivos de la Ley de Coordinación Fiscal, México, 1980.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público: “*Buzón Tributario*”; Consulta realizada en:<http://omawww.sat.gob.mx/fichas_tematicas/buzon_tributario/Paginas/default.aspx> con fecha 15 de diciembre de 2018.

Serna de la Garza, José María (2013): *Las Convenciones Nacionales Fiscales y el Federalismo en México*; México, Universidad Nacional Autónoma de México, 9na Edición.

Serra Rojas, Andrés (2010): *Derecho Administrativo*; México, Editorial Porrúa.

Serrano Rojas, Sandra (2015): *Compendio de Derecho Constitucional*; México, Universidad Iberoamericana, 2da Edición.

Smith, Adam: *La riqueza de las Naciones*; Leído en: Fernández Martínez, Refugio de Jesús: *Derecho Fiscal*; México, Editorial Themis, 2016.

Sol Juárez, Humberto: *Derecho Fiscal*; México, Editorial Tercer Milenio, 2013.

Sotomayor, Juan de Villagutierre; *Historia de la nueva México*, México, Herrero Hnos., 12 ed. 2013.

Tamayo Valenzuela, José Alberto (2010): *La Teoría del Derecho de H.L.A. Hart*; México, Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.

Tena Ramírez, Felipe (2010): *Leyes Fundamentales de México 1808-1989*; México, Editorial Porrúa, 19na Edición.

Tena Ramírez, Felipe (2015): *Derecho Constitucional Mexicano*; México, Editorial Porrúa, 19a Edición.

Torre Villar, Ernesto de la (2008). *La Constitución de Apatzingán y los creadores del Estado Mexicano*, 19na Edición.

Torres Alva, Andreu (2013): *Facultades de la Autoridad Fiscal*; México, Editorial Esic.

Torres Espinosa, Blanca (2013): *Los Derechos y obligaciones de los contribuyentes entorno al Procedimiento Administrativo Ejecución en el Sistema Federal Mexicano*; México, Editorial Edumed.

Torres Malfavon, Ana (2008): *Antecedentes de la Estructura Política de México*; México, Editorial Trillas, 3ra Edición.

Tribunales Colegiados de Circuito, Amparo directo 14725/98. Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos. 20 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Constantino Martínez Espinoza. Secretaria: Rosa María López Rodríguez. Tomo VIII, diciembre de 1998. Consultado el 10 de octubre de 2018.

Urteaga, Eguzki (2009): *La teoría de Sistemas de Niklas Luhmann*, México, Editorial Universidad del País Vasco.

Urzúa Galindo, Jorge: *Derecho Fiscal I*; México, Editorial Instituto Superior de Computación S.C. 4ta Edición 2013.

Vázquez, Luis Daniel (2013): *Los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Apuntes para su aplicación práctica*; México, Universidad Nacional Autónoma de México.

Vega Zenizo, Tomás Salvador (2006): *Inconstitucionalidad de la facultad económico coactiva atribuida a la administración*; México, Universidad Tecnológica de México.

Venegas Álvarez, Sonia (2016): *Derecho Fiscal, Parte General e Impuestos Federales*; México, Editorial Oxford, 1ra Edición.

Vidal Perdomo, Jaime (2014): *La región en la organización territorial del Estado*; Bogotá, Editorial Universidad del Rosario, 3ra Edición.

Wallace E. Oates (2013): *Ensayo sobre Federalismo Fiscal*; México, Literatura económica, 4ta Edición.

Zarco, Francisco (2010): *Historia del Congreso Extraordinario Constituyente*; México, El Colegio de México.

Zedryk, Raziel: “*Afirma AMLO que subió la recaudación*”; Reforma Online, 02 de marzo de 2019, visto en <https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/articulo/default.aspx?id=1621967&md5=5477f92b27f7e66bbc1f0ebc9edc5c9a&ta=0dfdbac11765226904c16cb9ad1b2efe> Consultado el 04 de abril de 2019.

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla No. 1.- Comparación de Conceptos	22
Tabla No. 2.- Ejes Fundamentales del Plan Nacional de Desarrollo	129
Tabla No. 3.- Crecimiento Potencial Estimado del PIB en México en un escenario con reformas (Variación real anual, %)	133
Tabla No. 4.- Concepto de las principales contribuciones en México	260

ÍNDICE DE IMÁGENES

Imagen No. 1.- Sujetos del Impuesto	103
Imagen No. 2.- Importancia del Presupuesto	122
Imagen No. 3.- Plan Nacional de Desarrollo 2013 – 2018	128
Imagen No. 4: Avance del Plan Nacional de Desarrollo	135
Imagen No. 5.- Ingresos y Gastos del Sector Público	141
Imagen No. 6.- Balance Presupuestario en México (1989-2018)	145
Imagen No. 7.- Clasificación de Ingresos del Sector Público	147
Imagen No. 8.- Ingresos recaudados por SHC	148
Imagen No. 9.- Ingresos Tributarios. Enero 2019	149
Imagen No. 10.- Procedimiento de Requerimiento de Pago	158
Imagen No. 11.- Elementos del Embargo Precautorio	167
Imagen No. 12.- Niveles de Legislación	183
Imagen No. 13.- Informalidad en México	198
Imagen No. 14.- Jerarquía de Normas	208
Imagen No. 15.- Reglas primarias y secundarias	217
Imagen No. 16.- Ingresos por Impuestos al 2019	255

Imagen No. 17.- Elementos a los que se sujeta el embargo precautorio	274
Imagen No. 18.- Hechos Hipotéticos establecidos en Ley	280
Imagen No. 19.- Objeto de la Obligación Tributaria	291
Imagen No. 20.- Facultades de la Autoridad	316
Imagen No. 21.- Obligaciones de los Contribuyentes	344
Imagen No. 22.- Empresas Fantasma	350
Imagen No. 23.- Organigrama del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	358
Imagen No. 24.- Estados que más participaciones federales percibieron	367
Imagen No. 25.- Política Fiscal en la frontera con EU	394
Imagen No. 26.- Evolución de los Créditos Fiscales	402
1 Anexo	440-459



Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Subprocuraduría de Protección de los
Derechos de los Contribuyentes
RECOMENDACIÓN 19/2012
PRODECON/OP/0595/12



EXPEDIENTE: 598-I-QR-029/2012-C

CONTRIBUYENTE: *****

México, Distrito Federal, a nueve de agosto del dos mil doce.

LIC. JOSÉ VICENTE SÁNCHEZ RAMÍREZ
ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ZACATECAS
DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

P R E S E N T E

Con fundamento en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 5, fracciones III y IX, 21, 22 fracción II, 23 y 27 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; 61, 62 y 63 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se emite la presente Recomendación, con base en los siguientes:

I. ANTECEDENTES

1. El 20 de marzo de 2012, ***** (persona física con R.F.C. ***** por conducto de su apoderada, *****), quien acreditó su personalidad con copia simple de la escritura pública número doscientos sesenta y siete otorgada ante la fe del Notario Público número cinco en Ciudad Acuña, Coahuila, promovió ante esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **QUEJA** en contra de actos atribuidos a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ZACATECAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, toda vez que consideró violadas en su perjuicio las garantías consagradas en los artículos 8º, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que refieren el derecho de petición y el de debido proceso de ley, en relación con el crédito fiscal número Z-026745, respecto del cual, la autoridad recaudadora emprendió gestiones de cobro tendientes a hacerlo efectivo; tales como el embargo y la adjudicación de diversos bienes inmuebles, sin que se siguieran las formalidades esenciales del procedimiento. Así mismo denunció que ilegalmente se procedió a la inmovilización de la cuenta bancaria en la que el quejoso recibía su pensión.

2. Por acuerdo de 23 de marzo de 2012, se admitió a trámite la queja de mérito, requiriéndose mediante oficio número PRODECON-DGQR-505/2012 notificado el 26 del mismo mes y año a la Administración Local de Recaudación de Zacatecas del SAT por conducto de la Administración General Jurídica, para que en el término de ley rindiera el informe correspondiente respecto de los actos que se le atribuyeron, acompañando las documentales que estimara conducentes.

3. Mediante oficio número 400-99-00-00-00-2012-1447, de fecha 30 de marzo de 2012, depositado en el servicio postal mexicano el 10 de abril del mismo año y recibido en esta Procuraduría el 12 siguiente, el Administrador Local de Zacatecas del SAT rindió en tiempo y forma el informe solicitado respecto de los actos que se le atribuyeron, sin admitir los mismos, acompañando las constancias en que apoyó éste.

4. Por acuerdo de 19 de julio de 2012, esta Procuraduría requirió en acciones de investigación en la Queja al titular de la Administración Local de Recaudación de Zacatecas, del SAT un informe adicional derivado del conocimiento que este organismo tuvo a los embargos practicados al hoy quejoso tendientes a recuperar el monto del crédito Z-026745.

5. A través del oficio número 400-99-00-00-00-2012-3729 de 26 de julio de 2012, y recibido en las oficinas que ocupa esta Procuraduría el 31 siguiente, el titular de la Administración Local de Recaudación de Zacatecas, del SAT desahogó el requerimiento que le fue formulado mediante acuerdo de 19 del mismo mes y año acompañando las constancias respectivas para sustentar su dicho.

A partir de las actuaciones señaladas, se efectúan las siguientes:

II. OBSERVACIONES:

1.- Esta Procuraduría es competente para conocer de la presente queja, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5º, fracciones III y IX, de su Ley Orgánica, así como por el diverso 53 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría.

2.- Del análisis realizado en su conjunto a las constancias que conforman el expediente de mérito y de la valoración a las pruebas aportadas por las partes, en términos de los artículos 130 del Código Fiscal de la Federación y 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, por el que se deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente considera que en el presente caso, el **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ZACATECAS DEL SAT**, violó en perjuicio del hoy quejoso sus derechos fundamentales de legalidad, debido proceso legal, seguridad y certeza jurídicas, respeto a la capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad, tutelados como Derechos Humanos de los gobernados tanto en los tratados internacionales de los que México es parte, así como en los artículos 14, 16, 31, fracción IV y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al haber efectuado gestiones de cobro respecto del crédito fiscal controlado con el número Z-026745 generándole una afectación en su patrimonio, y violentando lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación respecto de las formalidades del proceso, atento a lo siguiente:

De las manifestaciones vertidas por ***** en su Queja, del informe rendido por la autoridad, así como de las documentales exhibidas como prueba por las partes, se desprenden los siguientes hechos y antecedentes:

1. El ***** el 24 de mayo de 1994 presentó declaración de autocorrección de impuesto sobre la renta (ISR) respecto del ejercicio fiscal de 1991, manifestando mediante formato HAPP-1 aviso de opción para el pago en 36 parcialidades la cantidad de \$478,446.00 (cuatrocientos setenta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y seis pesos 00/100 M.N.) de las cuales, fue omiso en realizar pago alguno.
2. En uso de sus facultades y con el objeto de recuperar el importe del crédito determinado y exigible, la autoridad dio inicio al procedimiento administrativo de ejecución, y con fecha 28 de septiembre de 1994, requirió el pago del crédito número Z-026745 al hoy quejoso, el que a la fecha de la diligencia ascendía a la cantidad de **\$532,414.00 (quinientos treinta y dos mil cuatrocientos catorce pesos, 00/100 M.N.)**.

Al no haber sido pagado dentro del término concedido para ello, la autoridad federal recaudadora de Zacatecas procedió, con fecha 7 de noviembre de 1994, al embargo sobre los siguientes bienes inmuebles, según se desprende del acta en cuestión: i) Finca en la calle ***** esq. con ***** con extensión de 30 mts², ii) Finca en la calle ***** N° ***** con extensión de 550 mts² y iii) Terreno de agostadero de 87-89-92 Hs. en la localidad de ***** Mpio. de *****.

Mediante escrito presentado el 22 de noviembre de 1994 ante la Administración Local de Recaudación de Zacatecas, el quejoso promovió recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en contra del embargo practicado por la autoridad con fecha 7 de noviembre de 1994, resolviéndose el mismo, mediante el oficio número 325-A-II-7-1999, de 16 de diciembre de 1994, confirmando el acto recurrido.

En contra de dicho oficio, el quejoso interpuso juicio de nulidad el 9 de marzo de 1995, respecto del cual, la Primera Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, mediante sentencia de fecha 10 de marzo de 1998, en cumplimiento al amparo otorgado por el Poder Judicial Federal, reconoció la validez de la resolución impugnada; fallo éste que no fue impugnado.

Agotados los medios de defensa, el embargo practicado el 7 de noviembre de 1994 adquirió la naturaleza jurídica de **definitivo**, por lo cual, en cumplimiento a los artículos 151, fracción I y 173, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación vigentes en el año de 1998 en que quedó firme el embargo, la ejecutora tendría que haber iniciado desde luego el procedimiento de remate para la enajenación o, en su caso, la adjudicación de los bienes embargados; lo que no hizo.

3. Con fecha 23 de octubre de 1994, a sabiendas de que el embargo practicado el 7 de noviembre de 1994 se encontraba *sub-judice*, la autoridad recaudadora requirió de nueva cuenta el pago del crédito fiscal que nos ocupa, efectuando un nuevo embargo respecto de los siguientes bienes inmuebles según consta en el acta respectiva: 1.- ***** s/n; 2.- ***** s/n; 3.- *****; 4.- *****; y 5.- *****.

En contra de este nuevo embargo, el 27 de octubre de 1997, ***** presentó **recurso de revocación**, el que fue confirmado por el Administrador Local Jurídico de Ingresos en Zacatecas el 19 de diciembre de 1997 mediante el oficio número 325-SAT-R2-L17-1174; sin que se desprenda de autos que dicha determinación haya sido impugnada por el quejoso.

4. Con fecha 28 de noviembre de 1997, el perito valuador designado por la Administración señalada como responsable en la Queja que nos ocupa, efectuó el avalúo de los predios urbanos que habían sido embargado mediante la mencionada diligencia de 7 de noviembre de

1994, localizados en: 1) calle ***** esquina ***** de la Ciudad de *****; y 2) calle ***** No. ***** de la Ciudad de ***** por la cantidad total de **\$134,360.00 (ciento treinta y cuatro mil trescientos sesenta pesos 00/100 M.N.)**, siendo notificado el quejoso mediante instructivo de 19 de diciembre de ese mismo año, sin que de las pruebas se advierta que la autoridad haya procedido al remate conforme lo mandatan las disposiciones legales aplicables del Código Fiscal de la Federación.

El 9 de enero de 1998, el hoy quejoso presentó recurso de revocación ante la Administración Local de Zacatecas del SAT en contra del oficio número 322-SAT-R2-L17-111-5276 de 1° de diciembre de 1997, por medio del cual se le hizo de su conocimiento el avalúo referido con antelación, que fue resuelto en el sentido de **confirmarlo**; resolución cuya validez fue reconocida mediante sentencia dictada el 27 de agosto de 1999 por la Sala Regional Norte-Centro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

5. No obstante la existencia de los actos de cobro anteriormente referidos, así como de sus respectivas impugnaciones mismas que tuvieron resultados adversos para el hoy quejoso, la autoridad, mediante oficio controlado con el número 33069804004498 notificado por instructivo el 29 de abril de 1998, requirió nuevamente (pese a que estaban vigentes los embargos anteriores) el pago del mismo crédito fiscal, el cual a esa fecha ascendía ya a la cantidad total de **\$2'337,524.00 (dos millones trescientos treinta y siete mil quinientos veinticuatro pesos 00/100 M.N.)**, en virtud de que nunca se había procedido a la conclusión de los diversos procedimientos administrativos de ejecución instaurados.

De este modo, la autoridad señalada como responsable **trabó un tercer embargo que recayó** sobre los siguientes bienes inmuebles: i) Bien raíz ubicado en ***** s/n; ii) Bien Raíz ubicado en ***** y *****; iii) Bien Raíz ubicado en Calle ***** No. *****; iv) Bien Raíz ubicado en calle *****; v) Bien Raíz ubicado en calle ***** s/n; vi) Bien Raíz ubicado en ***** No. *****; vii) Terreno de 87-89-82 HTS ubicado en *****; viii) Terreno de 92-84-29 HTS ubicado en *****.

El quejoso, el 1° de junio de 1998, promovió recurso de revocación en contra de estos actos de requerimiento de pago y embargo, el cual, mediante oficio número 325-SAT-R2-L17-2176, de 21 de agosto de 1998 emitido por el Administrador Local Jurídico de Ingresos de Zacatecas del SAT, en suplencia por ausencia de la Administradora Local Jurídica de Ingresos de Zacatecas, resolvió **confirmar** los mismos; resolución que según se desprende de autos, no fue controvertida por el particular.

6. Mediante oficio controlado con el número 33069808004351 notificado el 14 de septiembre de 1998, se efectuó un nuevo requerimiento de pago y un **cuarto embargo** respecto del mismo crédito fiscal, identificado con el número Z-026745, el cual, a esa fecha ascendía a la cantidad de **\$2'340,734.00 (dos millones trescientos cuarenta mil setecientos treinta y cuatro pesos 00/100 M.N.)**, es decir, se había incrementado en \$3,210.00 (tres mil doscientos diez pesos 00/100 M.N.). No obstante, el embargo se vuelve a trabar sobre diversos bienes inmuebles identificados como: i) Bien raíz ubicado en ***** s/n; ii) Bien Raíz ubicado en ***** y *****; iii) Bien Raíz ubicado en Calle ***** No. *****; iv) Bien Raíz ubicado en calle *****; v) Bien Raíz ubicado en calle ***** s/n; vi) Bien Raíz ubicado en ***** No. *****; vii) Terreno de 87-89-82 hectáreas ubicadas *****.
7. No fue sino hasta cuatro años después, el 17 de septiembre de 2002 (¿ ! ?), cuando la responsable, sin haber concluido los anteriores procedimientos de ejecución, emitió un nuevo mandamiento de ejecución y requerimiento de pago diligenciado el 25 de septiembre de 2002, a

través del cual, la Administración Local de Recaudación de Zacatecas notificó al quejoso, los actos constitutivos del procedimiento administrativo de ejecución respecto del crédito fiscal número Z-026745, el cual en cantidad actualizada a la fecha de la diligencia de requerimiento de pago ascendía a la cantidad de **\$2'406,018.00 (dos millones cuatrocientos seis mil dieciocho pesos 00/100 M.N.)**, respecto de este mandamiento no se practicó embargo alguno.

8. No obstante la existencia de los actos de cobro anteriormente referidos, los cuales se encontraban firmes, la autoridad fue omisa en continuar con los procedimientos administrativos de ejecución y no fue sino hasta casi cuatro años después de su último acto, cuando emite nuevo mandamiento de ejecución de 7 de junio de 2006 y acta de embargo diligenciada el 20 del mismo mes y año sobre el mismo crédito controlado con el número Z-026745, en cantidad actualizada a dicha fecha de **\$5'330,847.00 (cinco millones trescientos treinta mil ochocientos cuarenta y siete pesos 00/100 M.N.)** (!?!), procediendo por **quinta vez** (!!) al embargo de bienes del particular, trabado en esta ocasión, respecto de los siguientes inmuebles: 1) calle ***** manzana *****, zona *****, colonia *****, de *****; y 2.- Predio urbano que consiste en un cuarto de adobe en la esquina que forman las calles ***** y ***** en esta Ciudad.

ES DECIR, LA AUTORIDAD A PESAR DE QUE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN REALIZADO EL 7 DE NOVIEMBRE DE 1994 SE ENCONTRABA FIRME, CONTINUÓ TRABANDO EMBARGOS SIN CONCLUIR UNO SOLO DE SUS PROCEDIMIENTOS ECONÓMICO COACTIVOS.

9. Con fecha 30 de noviembre de 2006, el Ingeniero ***** perito valuador adscrito al Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales, determinó el valor comercial de los bienes inmuebles que se ubican en: calle ***** esquina ***** , colonia ***** y casa habitación ubicado en calle ***** sin número, colonia ***** , ambos en el Municipio de ***** , en cantidades de \$205,980.00 (doscientos cinco mil novecientos ochenta pesos 00/100 M.N.) y \$1'855,000.00 (un millón ochocientos cincuenta y cinco mil pesos 00/100 M.N.); al ordenar la práctica del avalúo la autoridad entre todos los embargos vigentes se refirió al levantado el 20 de junio de 2006

Mediante oficio identificado con el número 322-SAT-32-III-1574 de 7 de febrero de 2007, notificado por instructivo al hoy quejoso, se hizo de su conocimiento el avalúo practicado respecto de los bienes a que se refiere el párrafo anterior; así también, por oficio número SAT-322-04-01/Z-26745 de 7 de marzo de 2007, la autoridad hacendaria declaró firme el avalúo de fecha 30 de noviembre de 2006 y ordenó publicar la convocatoria de remate respecto de los bienes inmuebles, los cuales en su conjunto ascendieron a un total de \$2'060,980.00 (dos millones sesenta mil novecientos ochenta pesos 00/100 M.N.); la convocatoria se publicó mediante oficio número SAT-322-04-01/Z-26745 el 7 de marzo de 2007.

Nótese que la autoridad se decidió a convocar a remate hasta que quedaron firmes los avalúos de los últimos inmuebles embargados en junio de 2006, cuando, según se desprende de esta relación de antecedente, no tenía impedimento legal para haber convocado a remate desde el año 1999, respecto de aquellos bienes inmuebles que fueron embargados desde el 7 de noviembre de 1994.

10. Por oficio número SAT-322-04-01/Z-26745 de 12 de abril de 2007, el Administrador Local de Recaudación de Zacatecas declaró desierta la almoneda al no haberse presentado personas interesadas, considerado enajenados los bienes inmuebles en un 60% del monto del avalúo y adjudicados los mismos, con una liquidación total de: **\$1'236,588.00 (un millón doscientos treinta y seis mil quinientos ochenta y ocho pesos 00/100 M.N.)**, estimando un saldo aún

pendiente a cargo del deudor de **\$3'515,187.12 (tres millones quinientos quince mil ciento ochenta y siete 12/100 M.N.)**.

11. Años después, mediante oficio número 400-99-00-02-01-2010-2447, de 20 de mayo de 2010, la autoridad señalada como responsable en la queja solicitó a la Institución de Banca Múltiple, Grupo Financiero BBVA Bancomer, S.A., la inmovilización de la cuenta bancaria del hoy quejoso hasta por la cantidad de **\$5'233,269.88 (cinco millones doscientos treinta y tres mil doscientos sesenta y nueve pesos con 88/100 M.N.)**; sin proceder en cambio al remate de loen cumplimiento a lo solicitado, la institución bancaria mediante oficio de 18 de junio de 2010, informó haber llevado a cabo la inmovilización.

Ante lo informado, mediante oficio número 400-99-00-02-01-2011-0632 de 21 de febrero de 2011, la recaudadora de Zacatecas solicitó la transferencia por la cantidad en que se requirió la inmovilización a favor de la Tesorería de la Federación, informando mediante oficio de 15 de marzo de 2011 que la transferencia solicitada se había llevado a cabo por el monto de \$1,417.39 (un mil cuatrocientos diecisiete pesos 39/100 M.N.) saldo existente en la cuenta.

12. Mediante oficio número 400-99-00-02-01-2011-1072, de 7 de marzo de 2011, la autoridad recaudadora comunicó el avalúo de fecha 5 de marzo de 2011 sobre uno más de los bienes inmuebles que le fueron embargados al hoy quejoso desde el 14 de septiembre de 1998, consistente en: casa habitación de un nivel ubicada en calle ***** número *****, colonia ***** , ***** , *****.

Mediante oficio número SAT-322-10-01/26745 de 20 de abril de 2011, el Administrador Local de Recaudación de Zacatecas declaró firme el avalúo y ordenó publicar el día 28 de abril de 2011 la convocatoria de remate respecto del bien inmueble.

Es este sentido, el 24 de mayo de 2011 se emitió el oficio número 400-99-00-02-01-210-2328, notificado el 20 de junio del mismo año en el cual se hizo del conocimiento del quejoso el diverso 322-SAT-322-10-01/26745 a través del cual, se declaró desierta la almoneda, considerando enajenado el referido bien en un 60% del valor del avalúo y adjudicado en favor del fisco federal por un importe total de **\$946,200.00 (novecientos cuarenta y seis mil doscientos pesos 00/100 M.N.)**, con un saldo pendiente por cubrir del hoy quejoso en cantidad total de **\$3'484,177.14 (tres millones cuatrocientos ochenta y cuatro mil ciento setenta y siete pesos 14/100 M.N.)**.

La autoridad señalada como responsable al momento de rendir su informe adujo medularmente que resulta falso que se hayan violentado los derechos de *****, ya que los diversos procedimientos administrativos de ejecución efectuados por esa autoridad para cobrar el crédito fiscal Z-026745, así como la adjudicación de diversos bienes inmuebles de su propiedad fueron legalmente notificados; aunado a ello, al momento en que conoció los avalúos de sus bienes, tuvo la oportunidad de impugnarlos dentro de los 10 días hábiles contados a partir de que surtió efectos su notificación, en términos del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.

Del contenido de las manifestaciones expresadas por el Quejoso, argumentos e informes rendidos por la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ZACATECAS DEL SAT**, así como de las constancias adjuntas al mismo, se advierte que los actos que reclamó ***** como violatorios de sus derechos como contribuyente, **efectivamente existieron**, según se expone a continuación.

Para efecto de la mejor comprensión del asunto, se considera necesario partir de las siguientes premisas:

- La autoridad fiscal, el 7 de noviembre de 1994, trabó embargo sobre los siguientes bienes inmuebles: i) Finca en la calle ***** esq. con ***** con extensión de 30 mts², ii) Finca en la calle ***** N° ***** con extensión de 550 mts² y Terreno de agostadero de 87-89-92 Hs. en la localidad de ***** Mpio. de *****.
- El 10 de marzo de 1998, la Primera Sección de la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, reconoció en forma definitiva la validez del embargo trabado el 7 de noviembre de 1994;
- A la par de lo anterior, la autoridad responsable, el 1° de diciembre de 1997 dio a conocer al quejoso el avalúo sobre los bienes embargados en dicha diligencia; avalúo que la Sala Regional Norte-Centro del Tribunal Fiscal de la Federación, validó en definitiva el 27 de agosto de 1999;
- **Es decir, a partir del mes de septiembre de 1999, la autoridad se encontraba facultada para convocar a remate sobre los bienes embargados desde el primer procedimiento económico coactivo de cobro;**
- No obstante lo anterior, fue hasta el 7 de marzo de 2007, cuando la responsable emitió la convocatoria de remate, respecto de bienes embargados el 20 de junio de 2006, sin que previamente culminara el procedimiento administrativo de ejecución respecto al embargo efectuado el 7 de noviembre de 1994, el que se encontraba en potestad de ejecutar desde el mes de septiembre de 1999, y sin embargo, dejó transcurrir más de 6 años.

De esta manera, esta Procuraduría considera que las actuaciones irregulares de la autoridad generaron las siguientes violaciones a los derechos fundamentales del hoy quejoso como contribuyente:

- a) La autoridad responsable viola el derecho fundamental de legalidad, consagrado en los artículos 14 y 16 Constitucionales así como en tratados internacionales.**

La facultad económica coactiva es una potestad que se encuentra estrictamente reglada por las disposiciones legales del Código Fiscal de la Federación.

El que la administración tributaria pueda, de manera autónoma y sin el control judicial o jurisdiccional, someter al deudor de un crédito fiscal exigible a un procedimiento ejecutivo que implica el embargo de sus bienes y que culmina con el remate y enajenación o adjudicación de los mismos, es una facultad de trascendencia mayúscula para la esfera de derechos de los gobernados, donde el poder o imperio del Estado opera con mayor visibilidad y afectación.

Es por ello que, cuando la autoridad fiscal ejerce esta facultad ejecutora, debe hacerlo no sólo dentro del más estricto marco normativo, sino cuidando en todo momento no vulnerar los derechos fundamentales de los gobernados sujetos a la facultad económica coactiva.

Lo anterior se corrobora por el criterio que entre otros, sostiene la siguiente tesis, en la parte que no fue superada por la contradicción en que la misma contendió.

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. SUS ACTOS PROPIOS NO CONSTITUYEN FACULTADES DISCRECIONALES. Los actos propios del procedimiento administrativo de ejecución constituyen una facultad que lleva implícita una correlativa obligación para ser ejercida por mandato de la ley tributaria, como se desprende de los artículos 145, párrafo primero, 151, párrafo primero y 152, párrafo primero, todos ellos del Código Fiscal de la Federación, cuando cualquier crédito fiscal se haya hecho exigible, por ser ésta la única condición determinante para la instauración del citado procedimiento ejecutivo. Por ello, es que cuando las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa adviertan la ilegalidad de alguno de los actos propios del procedimiento administrativo de ejecución, por vicios formales o en el propio procedimiento, deben declarar la nulidad para el efecto de que se inicie de nueva cuenta el procedimiento ejecutivo o, en su caso, que se reponga a partir del momento mismo en que fue cometida la violación de que se trate, con fundamento en lo dispuesto por los artículos 238, fracción III, en relación con el 239, fracción III y párrafo final, todos ellos del Código Fiscal de la Federación. Sin que lo anterior implique contravención a la jurisprudencia pronunciada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 6/98, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, tesis 2a./J. 89/99, página 185, de rubro: "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. LA NULIDAD DECRETADA POR VICIOS FORMALES EN SU EMISIÓN, DEBE SER DECLARADA CON FUNDAMENTO EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", en atención a que, como ha quedado precisado, los actos propios del procedimiento administrativo de ejecución no constituyen facultades discrecionales, como lo son las relativas a los medios de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, entre las que destacan las visitas domiciliarias, las cuales sí son verdaderas facultades discrecionales otorgadas por la ley tributaria en cita, puesto que se le deja a la autoridad fiscal la libertad para ejercerlas o abstenerse de su ejercicio, con el propósito de lograr la finalidad que la propia ley les señala, por lo que su ejercicio implica la posibilidad de optar, de elegir, entre dos o más decisiones, con la única condición de estar apegada su emisión a los requisitos de fundamentación y motivación exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que no ocurre con los actos propios del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que su ejercicio no depende de la decisión de las autoridades fiscales, sino de lo ordenado por la ley fiscal respectiva.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 140/2002. Administradora Local Jurídica del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 3 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Jorge C. Arredondo Gallegos.

Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 140/2004-SS resuelta por la Segunda Sala, de la que derivó la tesis 2a./J. 189/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 386, con el rubro: "CRÉDITOS FISCALES. LA NULIDAD POR VICIOS FORMALES EN LA DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO, SÓLO PRODUCE LA INSUBSISTENCIA DE ÉSTA."¹

Énfasis añadido

Efectivamente, si bien es de interés público la recaudación, aunque sea por la vía ejecutiva de las contribuciones y de los créditos a que las mismas dan lugar, lo cierto es que esa facultad para garantizar los derechos de los afectados debe ejercerse necesariamente en los términos y bajo las condiciones prescritas por la ley, cuidando incluso que las actuaciones respectivas sean lo menos onerosas o gravosas posibles para los sujetos destinatarios. Tal mandato se deriva no solo del texto expreso del artículo 2, fracción IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, sino que emana de la propia fuente Constitucional cuyo nuevo texto, en su artículo 1°, establece que al aplicar las leyes, se preservará el principio *pro persona* en beneficio de los gobernados.

Ahora bien, los artículos 145 al 196-b del Código Fiscal de la Federación que regulan el procedimiento administrativo de ejecución, si bien no establecen textualmente límites temporales para la resolución de todas las diversas etapas del referido procedimiento, es lógico inferir, que ello obedece en primer lugar, a que la consecución y conclusión de dicho procedimiento tiene por propósito utilitario el interés de la propia autoridad de hacer efectivo a la brevedad el embargo practicado mediante la obtención del producto de los bienes rematados a efecto de que el mismo ingrese a las arcas de erario federal. En este orden de ideas, si bien es plausible suponer que el contribuyente sujeto al PAE pudiera intentar o buscar la forma de dilatar su ejecución final, en el presente caso se produce el extremo contrario, ya que como se ha visto de la narración de hechos expuesta en capítulo II OBSERVACIONES. en el punto 4 *in fine*, el 27 de agosto de 1999, quedó firme el avalúo por sentencia dictada por la Sala del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, sentencia que no fue impugnada por el quejoso.

Es decir que a más tardar a fines de ese año de 1999, la autoridad estuvo en aptitud de proceder al remate, continuando y concluyendo con el primer procedimiento administrativo de ejecución, **LO QUE JAMÁS HIZO.**

Por el contrario, como se ha narrado, la autoridad abrió cuatro procedimientos administrativos de ejecución más y de estos sólo concluyó dos de ellos, el descrito en el hecho 8 del capítulo de observaciones, que había iniciado por mandamiento de ejecución de 7 de junio de 2006 y respecto del cual se practicó embargo el 20 del mismo mes; Así como el descrito en el hecho 12 por el que embargó al hoy quejoso desde el 14 de septiembre de 1998.

¹ Semanario Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVI, Octubre de 2002, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Tesis: L9o.A.64 A. Registro: 185679.

Es decir, en el supuesto de que la autoridad fiscal hubiera considerado que los bienes embargados no resultaban suficientes para cubrir el adeudo del hoy quejoso, lo procedente era que, en ejercicio de la facultad prevista por el artículo 154 del Código Fiscal de la Federación ampliara el primer embargo realizado y no, como lo hizo, practicara 4 nuevos procedimientos administrativos de ejecución.

Resumiendo, **la autoridad ejerció en forma morosa e indolente sus facultades en perjuicio del quejoso y violó el principio de celeridad que de suyo rige a los procedimientos ejecutivos**; desatendiendo las disposiciones legales que en su conjunto regulan el procedimiento administrativo de ejecución e interpretándolas con el máximo perjuicio y en la forma más onerosa en agravio del contribuyente en abierta violación a sus derechos fundamentales y sus garantías individuales, específicamente las contenidas en los artículos 1°, 14 y 16 de la Constitución Federal.

b) La Administración Local de Recaudación de Zacatecas transgrede en perjuicio del hoy quejoso sus derechos fundamentales de debido proceso y certeza jurídica en relación con los artículos 151, fracción I y 173, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

La autoridad responsable, ante la firmeza y exigibilidad de un solo crédito fiscal, en este caso el autodeterminado por el contribuyente y controlado Z-026745, decidió iniciar hasta en 5 ocasiones el Procedimiento Administrativo de Ejecución tendiente a hacer efectivo aquél; sin embargo, no concluyó de manera expedita ni oportuna como era su obligación con ninguno de dichos procedimientos, sujetando al quejoso a sucesivos procedimientos administrativos de ejecución de forma alternativa simultánea con el mismo fin: ejecutar el crédito fiscal Z-026745, procedimientos que se prolongaron en total por más de 12 años (entre 1994 en que se trabó el primer embargo y hasta 2007 en que se ejecutó el primer remate); con lo que la autoridad ocasionó que el monto del crédito fiscal se piramidara de manera progresiva en cuanto a principal y accesorios, siendo que como se dijo, había iniciado por una autocorrección del propio contribuyente, en términos de lo dispuesto por el entonces vigente artículo 76, párrafo primero, fracción I, en relación con el 73, fracción II del Código Fiscal de la Federación, con un monto total (incluida actualización recargos y multas) de \$478,446.00 (cuatrocientos setenta y ocho mil cuatrocientos cuarenta y seis pesos 00/100 M.N.).

Actuaciones irregulares que según los hechos expuestos, ocasionaron, por un lado, la posibilidad de afectar los bienes del contribuyente a los procedimientos de ejecución, generando sobre ellos un gravamen real, temporal, oponible a terceros y del cual fue titular únicamente la autoridad ejecutora, que es quien adquirió la potestad real de disponer de los bienes embargados, dentro de los fines del propio PAE, mediante los respectivos procedimientos de enajenación o adjudicación, a través del remate², durante los doce años

² Sobre el tema véase Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Editorial Porrúa, México 2004, p 711, en la voz: "EMBARGO", elaborada por José Ovalle Favela donde citando a Guasp, coincide en que embargar: "...no es sino "afectar un cierto bien a un proceso"; por lo que quien adquiere la potestad real de disponer de los bienes, dentro de los fines estrictamente procesales, es el juez, mediante los respectivos procedimientos de enajenación, adjudicación o administración forzosos, regulados en las leyes generalmente bajo el título genérico de "remates". el propio maestro Ovalle Favela sostiene lo siguiente: "podemos suscribir la conclusión de Becerra Bautista, quien sostiene que el embargo tiene la naturaleza de "un gravamen real, temporal, oponible a terceros, del cual es titular únicamente el órgano jurisdiccional sujeto a las contingencias del proceso en el cual, tanto el ejecutante como el ejecutado y el mismo

que duraron los procedimientos, es decir de 1994 hasta el 2007, fecha en que ocurrió el primer remate.

En otras palabras, el patrimonio embargado al contribuyente fue afectado igual número de veces al número de trabas efectuadas; además de la sobreposición de los embargos que la propia autoridad practicó desde el año de 1994, lo que de suyo provocó incluso que un mismo bien inmueble propiedad del quejoso haya sido embargado hasta en tres diferentes ocasiones; transgrediendo los derechos fundamentales del contribuyente, en especial, el relativo a **sujetarlo por más de una vez a varios procedimientos por la misma causa o hechos**; derecho humano que históricamente se ha enunciado con la locución en latín, "*Non bis in idem*", es decir no juzgar o someter a procedimiento o proceso 2 veces por la misma causa y que hoy día se encuentra consagrado en el artículo 23 de la Constitución General de la República, así como en el pacto de San José derivado de la Convención Interamericana de Derechos Humanos, que en su Artículo 8, numeral 4 establece: "*El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos*". Igualmente, la autoridad viola gravemente los derechos fundamentales a la seguridad y certeza jurídica de que goza todo gobernado, pues prolongó hasta más allá de los límites jurídicos razonables los diversos plazos legales para llegar finalmente a la conclusión ordinaria y legal que debe recaer, pero de manera oportuna, al procedimiento administrativo de ejecución, es decir, el remate de los bienes embargados.

En consideración de esta Procuraduría las normas procedimentales que, insertas en el Código Fiscal de la Federación, han regulado la figura del procedimiento administrativo de ejecución, durante los años que ocupa el desarrollo del caso sometido a su consideración (1994 - 2007), en esencia regulan las etapas a las que debe forzosamente sujetarse ese procedimiento, las cuales resultan sucesivas y consecuentes una de las otras; es decir, no puede una autoridad ejecutora simplemente dejar de agotar o de proseguir el procedimiento administrativo de ejecución que inició para hacer efectivo un crédito, y abandonarlo e iniciar otro o, peor aún, otros, como sucedió en el asunto que se examina, todo ello respecto de un mismo crédito fiscal exigible.

Es importante destacar que el procedimiento administrativo de ejecución es el medio autónómico que tiene la autoridad fiscal para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución; es decir, los créditos que se vuelven exigibles.

Este procedimiento inicia con el mandamiento de ejecución y el requerimiento de pago al deudor, pues en caso de que éste no pruebe en el acto haber efectuado el pago, procede de inmediato el embargo de bienes suficientes; estableciendo la propia norma fiscal, como es lógico en derecho tratándose de cualquier procedimiento de embargo, que el fin del mismo es rematar, enajenar fuera de subasta o adjudicar los bienes, en este caso, en favor del fisco. Tal y como se contempla en el capítulo tercero del título quinto del Código Fiscal de la Federación, que regula el procedimiento administrativo de ejecución.

depositario, deben cumplir las cargas, obligaciones y derechos respectivos". Debe destacarse que los conceptos anteriores llevados a la materia fiscal sustituyen el papel del juez por el de la autoridad fiscal ejecutora cuya facultad económica coactiva es autónoma al control judicial.

Definido entonces que la facultad económico coactiva no es una facultad discrecional sino reglada, se concluye que no existía sustento o base legal alguna para que la autoridad multiplicara, como se ha visto, los procedimientos de ejecución y los embargos, antes de concluir los previos.

Ahora bien, de las documentales exhibidas por la autoridad como prueba de su dicho, ésta Procuraduría conoció que desde **el mes de septiembre de 1999**, la Administración Local de Recaudación de Zacatecas se encontró facultada para proceder a la convocatoria de remate, enajenación y, en su caso, adjudicación de los bienes afectados en el primer embargo realizado al contribuyente en el mes de noviembre de 1994, sin que la autoridad hubiera concluido con oportunidad ese procedimiento en perjuicio del hoy quejoso.

Efectivamente la autoridad practicó hasta cinco (5) PAES en el caso que nos ocupa. Aunado a dicha actuación irregular, esta Procuraduría advierte que de los documentos exhibidos por parte de la autoridad responsable como prueba, se conoció que mediante diligencias de embargo practicadas el **7 de noviembre de 1994, 29 de abril y 14 de septiembre, estos últimos de 1998**, embargó hasta tres veces un mismo bien consistente en:

"Bien Raíz ubicado en ***** No. ***** Inscrito en el Reg. Pub. De la Prop. Vol. ** Folio *** Num *** Serie ***."

De igual modo, con fecha **9 de octubre de 1997, 29 de abril y 14 de septiembre**, ambas del año **1998**, embargó igualmente hasta por tres veces el inmueble localizado en:

"Calle ***** número ***** , inscrito en el Reg. Pub. de la Prop. en Vol. ** Folio No.** Serie ***."

De igual manera, por lo que se refiere a las diligencias practicadas el **29 de abril y 14 de septiembre** del año citado, embargó dos veces el bien localizado en:

"Bien Raíz ubicado en ***** y ***** inscrito en el Reg. Pub. de la Prop. en Vol. ** Folio *** Núm.*** Serie *****"

Lo que hace evidente que la autoridad al proceder a nuevos embargos sobre los mismos bienes no agotó previamente, como era su obligación legal, el primer procedimiento administrativo de ejecución hasta llevarlo a su conclusión, es decir, al remate y en su caso, adjudicación como lo mandata la ley.

Traduciéndose lo anterior, en una actuación francamente irregular y atípica de la autoridad, ya que si bien, se encontraba ante un crédito fiscal legalmente exigible, el Z-026745, que la facultaba en consecuencia para embargar bienes y hacerlo efectivo, la ilegalidad de sus actos estriba en que llevó a cabo diversos procedimientos administrativos de ejecución en los que embargó sucesiva y repetidamente distintos bienes inmuebles, sin haber agotado en primer lugar el primer procedimiento iniciado el 7 de noviembre de 1994; lo que trajo graves perjuicios jurídicos y económicos al contribuyente, tema en que se abundará.

- c) **La actuación de la Administración Local de Recaudación de Zacatecas originó que la deuda del contribuyente se volviera exorbitante con relación a su capacidad contributiva. Afectación además del principio jurídico de no confiscatoriedad.**

Esta institución, en su calidad de *ombudsman* fiscal, no puede dejar de observar y denunciar las violaciones flagrantes recién relatadas que, de manera irreparable, pesan sobre el patrimonio del contribuyente, lo que de suyo obliga a señalar ante la sociedad este actuar indolente de la autoridad recaudadora, a fin de que se considere la posibilidad de atenuar o incluso desaparecer las consecuencias confiscatorias que pesan en contra del quejoso.

En términos de lo expuesto, esta Procuraduría forzosamente tiene que concluir que fue la actuación irregular de la autoridad, consistente en la instauración de hasta cinco (5) Procedimientos Administrativos de Ejecución para el cobro de un mismo crédito, lo que violentó gravemente los derechos del contribuyente trayendo como consecuencia que el crédito autodeterminado por el propio contribuyente desde 1994 (lo que supone un principio de buena fe por parte del pagador de impuestos en cuanto al interés de regularizar su situación fiscal) aumentara de forma ilimitada hasta el día de hoy, con lo cual se apartó de la capacidad contributiva que tiene el hoy quejoso, descatando el mandato que textualmente le impone el artículo 2 de su ley reglamentaria, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, que establece:

"Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera **con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público**, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales."

Énfasis añadido

Es decir, el SAT cuenta **"con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público"**,

Ello es así porque está fehacientemente probado que la autoridad tenía la obligación y elementos para efectuar el remate o adjudicación de los bienes por los que se generó el primer embargo el 7 de noviembre de 1994 con la oportunidad debida.

Luego entonces, la actuación irregular de la autoridad incide no solo en la esfera jurídica del contribuyente sino que le genera graves perjuicios de carácter económico, pues a la fecha el contribuyente mantiene en su patrimonio un adeudo que viene generando un crecimiento progresivo e interminable derivado de la violación en sus derechos por parte de la autoridad.

Dicho lo anterior, debe partirse de que la capacidad contributiva, entendida por esta, la "...posibilidad del pago de contribuciones que debe representar para los contribuyentes el mínimo sacrificio posible..."³, consiste medularmente en que exista una congruencia entre el sujeto pasivo de la relación tributaria y dicha capacidad.

Si bien es cierto el concepto de capacidad contributiva se refiere, en términos generales, al hecho imponible, es un derecho que no puede limitarse únicamente a la determinación del gravamen, por consiguiente tal derecho debe de respetarse en lo que respecta al cobro de una obligación fiscal.

La carga tributaria, en cualquier caso, no puede ser tal que se vuelva violatoria de otros derechos fundamentales consagrados en la Constitución, tales como la prohibición de penas inusitadas y trascendentes, como la confiscación, según lo establece el artículo 22 de nuestra Carta Magna.

Por mayoría de razón cabe citar la siguiente tesis emitida por la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal

"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Cuando se alegue que un impuesto es contrario al artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, y la pretendida falta de equidad o proporcionalidad aparezca como dudosa o leve, no cabe hacer en el juicio de garantías la crítica de la ley respectiva; pero, en cambio, **la justicia federal puede y debe otorgar la protección solicitada, cuando se acredite plenamente que hay notoria desproporción de la carga fiscal, de suerte que el impuesto resulte exorbitante, ruinoso o prácticamente confiscatorio.**

Amparo administrativo en revisión 3027/47. Compañía Minera de Magurichic, S. A. 14 de julio de 1947. Unanimidad de cinco votos. Relator: Agustín Téllez López."⁴

Énfasis añadido

Es decir, el primer mandato o elemento que exige el respeto a la capacidad contributiva es la no confiscatoriedad; si bien existe la posibilidad que un contribuyente pierda todo su patrimonio presente en virtud de un adeudo fiscal, **lo que repugna al mandato constitucional y a los derechos fundamentales es que sea la morosidad de la autoridad ejecutora la que lo someta a un procedimiento de ejecución de 18 años de duración.**

Luego entonces, derivado de la actuación negligente de la autoridad, el crédito fiscal aumentó de manera tal, que resulta imposible su finiquito, incluso a través de todos los bienes que se le han embargado al contribuyente, pues a pesar de que el PAE practicado en noviembre de 1994 pudo concluirse con la adjudicación oportuna de los bienes embargados, no fue sino una década después que se publicó la convocatoria de remate.

Esta Procuraduría encuentra que resulta sumamente preocupante para el Ombudsman que el contribuyente haya sido sometido durante un lapso de más de 18 años al cobro de un

³ Carrasco Iriarte, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Oxford, México, 1ª Edición, 1998, p61

⁴ Semanario Judicial de la Federación XCIII, Segunda Sala, Quinta Época, Página 611 Registro: 320857

COMPARTAMENTO EN LOS CÁLCULOS DE LA PROGRAMACIÓN DE LA GASTOS AL CONTRIBUYENTE Y EL IAF

CONCEPTO	Total afectado al 17 de mayo de 2011	Total afectado al 17 de mayo de 2012	Cuentas múltiples afectadas al 17 de mayo de 2012	Años de vigencia referencial				Años de vigencia referencial				Diferencia			
				Total afectado al 17 de mayo de 2011	Total afectado al 17 de mayo de 2012	Total afectado al 17 de mayo de 2011	Total afectado al 17 de mayo de 2012	Total afectado al 17 de mayo de 2011	Total afectado al 17 de mayo de 2012	Total afectado al 17 de mayo de 2011	Total afectado al 17 de mayo de 2012	Total afectado al 17 de mayo de 2011	Total afectado al 17 de mayo de 2012		
Contribución a cargo (5% del impuesto)	20.542,00	20.542,00	20.542,00	PROYECCION	PROYECCION	PROYECCION									
Gastos por requerimiento de pago y rebatigo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos por adquisición a favor del Fisco Federal	42.550,00	42.550,00	42.550,00	PROYECCION	PROYECCION	PROYECCION									
Gastos de Abasto	3.017,00	3.017,00	3.017,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Inscripciones a cancelación de gravámenes en el I.P.T.	29.735,00	29.735,00	29.735,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Publicaciones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Transferencia de un bien embargado	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Transferencia de depósitos y prenda	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rebato	118.500,00	118.500,00	118.500,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Multas	217.947,00	217.947,00	217.947,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Indemnización multa I.P.T.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Adelantos	7.750,00	7.750,00	7.750,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Diferencia aritmética de parámetros	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Intereses	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Concepto Indefinido	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Adelantos generados por contribución	642.255,00	642.255,00	642.255,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Adelantos generados por multa	284.941,00	284.941,00	284.941,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Rebato generados por multas	1.074.825,00	1.074.825,00	1.074.825,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Total	474.044,00	2.462.038,00	462.550,00	207.280,00	3.421.303,31	3.421.303,31	4.524.397,12	1.103.013,81	1.762.627,29	2.762.627,29	4.626.377,74	1.864.712,45	1.813.671,29	3.484.077,14	1.670.712,85

Nota: La diferencia por el 17 de mayo de 2011, Acta de Abasto, correspondiente a requerir / cada de requerimiento de pago y rebatigo por el PROYECCION

Como se expone en las tablas que anteceden, los cálculos efectuados de manera errónea por una autoridad que se presume experta en la materia, ilegítimamente generan una carga económica mayor en franco detrimento no solo del patrimonio del contribuyente si no de sus mas elementales garantías de seguridad y certeza jurídicas, lo que de suyo es preocupante y no debe dejar de ser denunciado por este *Ombudsman del Contribuyente*.

Ahora bien, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima necesario que las autoridades fiscales federales observen y den plena vigencia con sus actuaciones a lo dispuesto en el nuevo texto del artículo 1º Constitucional que entró en vigor el 11 de junio de 2011, que en sus párrafos segundo y tercero, establece:

"Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley".

Premisas estas que han sido interpretadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estableciendo que todas las autoridades del país que no ejerzan funciones jurisdiccionales, como es el caso del Titular de la Administración Local de Recaudación de Zacatecas, deben procurar al aplicar las normas legales la protección más amplia de los derechos fundamentales de los gobernados.

Por lo que la autoridad podrá, ante las ilegalidades detectadas por esta Procuraduría, modificar o revocar los actos que vulneran los derechos de los contribuyentes con fundamento en lo establecido en los artículos 23 segundo párrafo y 25 de la Ley Orgánica de esta Procuraduría, el último de los cuales establece lo siguiente:

"Artículo 25.- La recomendación será pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.

(...)"

De la interpretación a contrario sensu de dicho precepto se advierte que si bien la Recomendación, por sí misma, no podrá dejar sin efectos la resoluciones o actos contra los que se promovió la Queja, si puede servir de fundamento para que la autoridad a la que sea dirigida anule, modifique o deje sin efectos el acto o resolución, pues dicha aceptación faculta a la autoridad en cuestión a realizar todas las acciones que tal adopción impliquen, pues tal es la función de los **Ombudsman** en los Estados de derecho. Además que a raíz de la reforma

constitucional de antecedentes, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado y puesto énfasis en que a partir de la misma todas las autoridades, en este caso (el)(la) hoy recomendada, están obligadas a acatar y garantizar en el ámbito de su competencia los derechos humanos, con preferencia a cualquier otra consideración.

Es decir, a fin de que el acto pueda ser legalmente anulado, modificado o dejado sin efectos, el artículo 25 establece dos hipótesis que deberán de actualizarse, i) la existencia de una Recomendación por parte de esta Procuraduría y ii) la aceptación por parte de la autoridad a la que fue dirigida. Entonces, de actualizarse estos dos supuestos, resultara completamente válido y legal el que se anule, modifique o se deje sin efectos la resolución o acto que motivó la Queja; con fundamento en el superior mandato constitucional.

Las consideraciones presentadas en este documento autorizan a concluir igualmente, que la autoridad no actuó con apego a los principios de legalidad y eficiencia en el desempeño de sus funciones, que la obligan a cumplir con la máxima diligencia el servicio que tiene encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que provoque la suspensión o deficiencia de ese servicio, ya que con su actuación, causó al contribuyente perjuicios, toda vez que al efectuar múltiples procedimientos administrativos de ejecución sobre un mismo crédito fiscal, indubitablemente causó una afectación mayúscula sobre *****.

Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 23, primer párrafo de la Ley Orgánica de este organismo, se determina que el servidor público involucrado violó los derechos del contribuyente afectado por haber incurrido en actos y omisiones irregulares. Los derechos violados por la autoridad son: el de legalidad, debido proceso legal, seguridad y certeza jurídicas, respeto a la capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad, tutelados como Derechos Humanos de los gobernados tanto en los tratados internacionales de los que México es parte, así como en los artículos 14, 16, 31, fracción IV y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Asimismo, este organismo autónomo encargado de velar por los derechos humanos de los contribuyentes estima que en el presente caso la gravedad y número de las violaciones cometidas por la autoridad fiscal, superan el texto mismo de las disposiciones legales aplicables traduciéndose en una vulneración de derechos que implica la afectación del propio texto Constitucional. En otras palabras, el mandato que establece el artículo 1 de nuestra Carta Magna, cuando establece la obligación de todas las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, autoriza a este Ombudsman del Contribuyente a proponer como medida correctiva que emita una resolución a través de la cual deje sin efectos en términos absolutos el remanente del adeudo fiscal y, en vía de consecuencia, los actos tendientes al cobro del mismo. Esto es así porque no podrá ser válido un estado de derecho donde los gobernados, sin evadirse de la acción de la justicia y por la pura morosidad de las autoridades ejecutoras, soporten durante un periodo significativo de sus vidas, en este caso 18 años, desde 1994 en que el contribuyente se

autodeterminó el crédito hasta el día de hoy 9 de agosto de 2012 la acción ejecutora del Estado con toda su potestad económico coactiva, provocando una pérdida absoluta de su patrimonio y sin que esto lo libere de un adeudo que aún hoy, en términos nominales es 7 veces superior al que se determinó en 1994.

Por lo que, con fundamento en el artículo 5, fracción IX de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, procede dar vista de los hechos materia de la presente recomendación al titular del Órgano Interno de Control del Servicio de Administración Tributaria

Por lo expuesto, en términos de los artículos 22 fracción II y 23 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; así como 59, fracción VIII y 61 de los Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de esta Procuraduría, se formula las siguientes:

IV. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS.

PRIMERA.- SE RECOMIENDA al **ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ZACATECAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** el Lic. **José Vicente Sánchez Ramírez**, **ADOPTAR DE INMEDIATO LA MEDIDA CORRECTIVA** consistente en la emisión de una resolución a través de la cual deje sin efectos en términos absolutos el remanente del adeudo fiscal y, en vía de consecuencia, los actos tendientes al cobro del mismo.

SEGUNDA.- Se recomienda asimismo a la autoridad, no incurrir en conductas morosas en detrimento de los contribuyentes

TERCERA.- Es pertinente recomendar a la autoridad cumpla con lo ordenado en el artículo 1° Constitucional promoviendo, respetando, protegiendo y garantizando los derechos humanos del contribuyente de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, buscando la protección más amplia del gobernado.

Se advierte a la autoridad que de no proceder conforme a derecho esta Procuraduría hará uso de la facultad que le concede la fracción IX del artículo 5 de su Ley Orgánica para denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales y administrativas.

Se **CONCEDE**, en términos del artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a la **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ZACATECAS DEL SAT** el plazo de **TRES** días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación de esta Recomendación para que la autoridad informe si la acepta o, de lo contrario funde y motive su negativa como lo mandata el segundo párrafo del apartado B del artículo 102 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con el

apercibimiento que en caso de no responder dentro del plazo concedido se procederá en términos de lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, numeral 2 de la citada Ley Orgánica.

DÉSE VISTA al titular del Órgano de Control Interno en el Servicio de Administración Tributaria con copia de las constancias que se estimen necesarias, para que en ejercicio de sus atribuciones inicie la investigación de los hechos materia de la presente Recomendación.

Se informa a la autoridad que en términos de dicha Ley Orgánica y los Lineamientos de esta Procuraduría, la Recomendación se hará pública.

NOTIFÍQUESE la presente recomendación por oficio a la autoridad involucrada **ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN DE ZACATECAS DEL SAT**. Asimismo, acompañense las documentales que resulten necesarias, a fin de que cuente con los elementos suficientes para cumplir con la presente Recomendación.

LA PROCURADORA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

LIC. DIANA ROSALÍA BERNAL LADRÓN DE GUEVARA

c.c.p. Lic. Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.- Jefe del Servicio de Administración Tributaria.
Lic. Lizandro Núñez Picazo.- Administrador General de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria.
Lic. Héctor Fernando Ortega Padilla.- Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes.

SEAG*RDGR*AAA