



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

“INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO DE BIENES PARA HACER EFECTIVO
EL PAGO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Francisco Arturo Carbajal Domínguez

Director de la Tesis

Dr. Juan Manuel Acuña

ÍNDICE

I. Definición de contribución.	1
II. Clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación.	2
II.1. Impuestos.	2
II.2. Aportaciones de seguridad social.	6
II.3. Contribuciones de mejoras.	16
II.4. Derechos.	18
III. Principio de no confiscatoriedad.	21
IV. Conclusiones.	25
V. Propuesta.	26
VI. Bibliografía.	28

INTRODUCCIÓN

Conforme al artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de todos los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De tal forma, es obligación constitucional de todos los mexicanos contribuir al gasto público del Estado Mexicano, lo cual no es un simple deber a cargo de los gobernados, sino como una auténtica obligación pública de cuyo cumplimiento pueden derivarse consecuencias importantes para el particular.

En efecto, si no se paga un tributo dentro del plazo que para tal efecto establecen las disposiciones fiscales, éste se volverá exigible y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará facultada para exigir en vía de ejecución forzosa su pago.

A este respecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Servicio de Administración Tributaria, está facultada legalmente para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los adeudos de los gobernados respecto de sus obligaciones tributarias.

El acto principal con el que las autoridades fiscales hacen efectivo un crédito fiscal, es a través del embargo de bienes propiedad del contribuyente omiso, en cantidad suficiente para cubrir el importe del crédito fiscal en cuestión, así como sus recargos, multas y gastos de ejecución. Dicho embargo de bienes encuentra regulación en el Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar, que la procedencia del embargo de bienes propiedad de un contribuyente deudor para hacer efectivo un crédito fiscal, frente al artículo 22 de la Constitución Federal, ya ha sido objeto de estudio por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cuyo análisis determinó que no constituía una confiscación de bienes prohibida por dicha norma constitucional, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos es lícito.

A pesar de que las autoridades fiscales tienen la facultad legal para embargar bienes con el objeto de hacer efectivo el cobro de un crédito fiscal que fuese determinado a cargo de un contribuyente deudor, surge la necesidad de analizar si dichas autoridades están facultadas para trabar un embargo de bienes cuando el objetivo es hacer efectivo el pago de las aportaciones de seguridad social, cuyo sustento se encuentra en el artículo 123 de nuestra Carta Magna.

Derivado de lo anterior, en el presente trabajo se analizará si el embargo de bienes para hacer efectivo el pago de las aportaciones de seguridad social constituye una confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la Constitución Federal.

A efecto de facilitar el desarrollo del presente estudio, en primer lugar, se analizará la naturaleza de las aportaciones de seguridad social, lo que hace necesario definir lo que se debe entender por contribución, para luego establecer la clasificación de las contribuciones adoptadas por el Código Fiscal de la Federación, entre las cuales se encuentran precisamente las aportaciones de seguridad social.

Una vez explicado lo anterior, se abordará el estudio del principio doctrinario de no confiscatoriedad que establece el artículo 22 de nuestra Carta Magna.

Finalmente, se expondrá las razones por las que se considera que el cobro coactivo en vía de embargo de bienes para hacer efectivo el pago de las aportaciones de seguridad social es contrario al principio de no confiscatoriedad contenido en el artículo 22 de la Constitución Federal.

I. Definición de contribución.

Tal como lo señala Emilio Margain Manautou, citado por el maestro Arrijoa Vizcaíno¹, contribución es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Del contenido de dicha definición se desprenden los siguientes elementos:

- *La existencia de un vínculo jurídico.* El Derecho Fiscal se encuentra regido por diversos principios, entre los cuales se encuentra el de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En estas condiciones para que una contribución sea válida y eficaz, necesariamente deberá encontrarse prevista en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones aplicables.

- *El estado como sujeto activo.* Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En el caso que nos ocupa, el Estado es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, por ende, es a quien se le entregan las aportaciones económicas.

- *Los particulares como sujetos pasivos.* El sujeto pasivo es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. En este sentido, de acuerdo con la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos, gobernados o administrados (contribuyentes) adquieren el carácter de sujetos pasivos, debiendo contribuir, en los casos regulados por una norma aplicable al caso, al sostenimiento de los

¹ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 16ª edición, México, 2002, pág. 125 y 126.

gastos públicos sacrificando una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o ganancias.

- *El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.* El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, ya que van a consistir, en esencia, en el sacrificio que los contribuyentes hacen de una parte proporcional de sus ingresos, ganancias o rendimientos. Ahora bien, dicho contenido económico se expresa por regla general en forma pecuniaria, es decir, en cantidades determinadas y liquidadas en moneda en curso legal en el país, sin embargo, en ocasiones excepcionales, se admite la prestación en especie, es decir, la entrega de bienes que poseen un valor económico.

De lo hasta aquí expuesto, se concluye que la contribución es la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Estado y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

II. Clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación.

II.1. Impuestos.

Derivado de las múltiples definiciones existentes de los impuestos y aun cuando la fracción I del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación vigente se encuentra consignada dicha definición, como lo señala el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, la definición más completa y adecuada es la que establecía el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982), la cual se expresa en los siguientes términos:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”

El análisis de esta definición puede desglosarse a través de los siguientes elementos:

1. En esencia, todo impuesto implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o de hacer. En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de un aparte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregársela al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio, ya que a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe absolutamente nada, al menos en forma directa e inmediata.

Ahora bien, las características de unilateralidad y la de constituir, jurídicamente hablando, una prestación, las posee el impuesto precisamente por derivar de un acto de soberanía del Estado. Como señalamos con anterioridad, el Estado, al establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos, está actuando en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. En consecuencia, el impuesto, en última instancia, viene a ser exactamente eso, una “*imposición*” –característica típica de todo acto de autoridad– que el poder político constituido hace a los ciudadanos con determinada capacidad económica, para obligarlos a los gastos públicos.

De tal manera que, resumiendo nuestras consideraciones sobre este particular, podemos afirmar que, al indicarnos la definición que estamos analizando que los impuestos constituyen “una prestación”, está haciendo referencia al carácter jurídico esencial de este tributo, el que al encontrar su origen en un acto de soberanía del Estado, genera una relación unilateral que obliga a los contribuyentes a desprenderse de un aparte

proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, sin obtener a cambio ningún tipo de beneficio directo e inmediato.

2. La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Al respecto, cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en la República Mexicana, o sea en Pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el Artículo 1º de la Ley Monetaria en vigor. En tanto que por pago en especie debemos entender aquél que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos.

De modo que, en síntesis, de nuestra definición se desprende el hecho de que, por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales aplicables establezcan que se hagan en especie.

3. El tercer elemento de la definición que nos encontramos analizando está constituido por el principio de la legalidad tributaria. Aún cuando en lo tocante a este principio ya hemos efectuado múltiples comentarios a lo largo de la presente obra, nos parece conveniente volver a insistir en que ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución.

Lo anterior, ya que no puede perderse de vista que, para su existencia, imprescindiblemente se requiere que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

3. Otra característica más de la definición que estamos analizando es la relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general, es decir,

aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas. Dentro de este contexto, resulta especialmente importante volver a aclarar que generalidad no equivale a uniformidad, y que por consiguiente, cuando decimos que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no estamos con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que sólo deben pagarlos todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia Ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.

4. La siguiente característica de la definición que nos encontramos analizando está constituida por el llamado principio de obligatoriedad. Dicho principio establece que cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable.

En este sentido, las normas impositivas se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercerá en su contra los mecanismos adecuados para obligarlos a cumplirlas aún en contra de su voluntad.

5. Por otra parte nuestra definición señala que los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales. En efecto, todas las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.

6. El último elemento de la definición que se estudia lo constituye la vinculación entre impuestos y gastos públicos. Sobre este particular puede afirmarse que el Código Fiscal vigente incurre, como lo veremos a continuación, en una grave omisión,

puesto que al definir los impuestos no hace ninguna referencia a la finalidad o propósito que debe perseguirse con la recaudación impositiva.

Al respecto cabe señalar que, en la medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no sólo autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel o oportuno de los impuestos.

Por eso debe destacarse la importancia de la omisión en que incurre el Código Fiscal vigente, al olvidar elevar al rango de obligación jurídica la vinculación directa que debe existir entre impuestos y gastos públicos, vinculación que, insistimos, constituye la única justificación aceptable para la existencia de la relación jurídico-tributaria.

II. 2. Aportaciones de seguridad social.

De acuerdo con la fracción II del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor, “*Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado*”.

Conforme al Diccionario Jurídico Mexicano², las aportaciones de seguridad social son una especie de las contribuciones establecidas en la ley, a cargo de de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o de las personas que se benefician en forma especial por

²UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano Editorial Porrúa, Edición histórica, México, 2009, pág. 228

servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado. Constituyen también una fuente directa que integran los recursos de los organismos públicos descentralizados encargados de proporcionar seguridad social.

Entre estas aportaciones de seguridad social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Como puede advertirse, en realidad no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino de **aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda** establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones. De ahí que el Código haga referencia a “*personas que son sustituidas por el Estado*”.

En tales condiciones, las aportaciones de seguridad social son objeto de regulación específica en el Código Fiscal de la Federación, puesto que al otorgándoseles el carácter de contribuciones se facilita su cobro.

Esto es, como las contribuciones son objeto de un procedimiento privilegiado de cobro a través de la vía económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución fiscal, se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones o tributos, a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida.

Sin embargo, las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales), toda vez que **no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral y no están sujetas a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias** consagradas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

A este respecto, Sergio Francisco de la Garza en su obra titulada “*Derecho Financiero Mexicano*”³ cita las distintas tesis propuestas por diversos doctrinarios en cuanto a la naturaleza jurídica de las aportaciones de seguridad social, que por la importancia del presente estudio se señalan a continuación:

a) Tesis de que las aportaciones de seguridad social son impuestos.

Ernesto Flores Zavala en su obra titulada “*Finanzas Pública Mexicanas*”⁴ escribió que la obligación de pago de las cuotas del Seguro Social “*es un verdadero impuesto porque fue establecido por el Estado unilateralmente y con carácter obligatorio para todos los que se encuentren dentro de las hipótesis previstas por la ley. Es cierto que el rendimiento de este gravamen se va a destinar al fin especial del Seguro Social y que la regla general es que los impuestos se destinen a cubrir los gastos generales del Estado, pero es posible, legal y técnicamente, que ciertos gravámenes se destinen a un fin especial*”.

b) Tesis de que las aportaciones de seguridad social son derechos.

En un artículo denominado “*Las cuotas del Seguro Social*”, de Jorge L. Aguilar, publicado originalmente en 1953, cita una “*reciente*” ejecutoria del TFF en que sostiene la naturaleza de derechos de las cuotas. El TFF sostuvo que “*deben considerarse como derechos tales aportaciones, en virtud de ser pagos que se hacen en razón de los servicios que el Instituto presta y debe prestar; contraprestaciones por dichos servicios, pues, en efecto, el Art. 1 de la Ley del Seguro como un servicio público nacional, y a través de sus varias disposiciones, se comprende con toda claridad que las aportaciones se pagan a dicho Instituto para que él, por su parte, otorgue los beneficios contenidos en la propia ley. Además, esa naturaleza de las aportaciones al Seguro Social se hace más palpable por*

³ GARZA, Sergio de la, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, 28 Edición, México, 2008, págs. 362 a 367

⁴ FLOREZ ZAVALA, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1959

*las disposiciones de la Ley de Ingresos de la Federación, en donde dichas aportaciones figuran con el carácter de derechos”.*⁵

c) Tesis de que las aportaciones de seguridad social son contribuciones especiales.

Jorge I. Aguilar encuentra que debe buscarse en otra institución, que no sea impuesto ni derecho, la naturaleza de las cuotas del Seguro Social y después de examinar diferentes doctrinas sobre las contribuciones especiales concluye que es precisamente dentro de esta categoría de tributos donde deben ubicarse las cuotas del Seguro Social. Afirma que *“en efecto, las contribuciones especiales reúnen el requisito de ser unilateralmente fijadas por el Estado en forma obligatoria, de tal suerte que su pago no depende de la voluntad de los particulares sujetos a ella; que además presentan la característica de que su importe tiene por objeto cubrir los gastos que el Estado o la corporación realiza para la prestación de un servicio de carácter directamente en beneficio particular, el cual se presta conforme a la reglamentación que le es propia y aun cuando el particular no haya solicitado espontáneamente que le es prestado”*.

Aguirre Pangburn refuta la tesis de que las cuotas son impuestos, *“en virtud de que el hecho tributable se integra con especial referencia a una actividad de Estado, a saber, la seguridad social”*, y tampoco las conceptúa derechos, porque no las considera como *“verdaderas contraprestaciones, ya que no existe un contrato de cambio en la base de formación del tributo, sino que éste se funda en la potestad tributaria del Estado. Por otra parte, tampoco se subsumen en el contenido que hemos asignado al hecho taxativo”*.⁶

Continúa señalando dicho doctrinario, que la seguridad social constituye una función pública administrativa, estima que al no poderse sufragar el gasto mediante impuestos, quienes obtienen un beneficio específico de la función pública necesitan pagar un tributo especial al Estado con objeto de compensar a la colectividad en proporción a la

⁵ AGUILAR, Jorge I., Las Cuotas del Seguro Social, RIF, n. 32, página 70

⁶ AGUIRRE PANGBURN, Rubén Octavio, Los tributes Especiales en la Doctrina y en la Legislación Mexicana, Tesis, México, 1966, págs.. 242-248.

especialidad del beneficio y al gasto público. Es evidente en lo que se refiere a los trabajadores que ellos reciben un beneficio especial y en cuanto a los patrones “sustituyen la responsabilidad laboral que deviene de posibles riesgos profesionales, con el pago del tributo bajo estudio, pero por otra parte, obtienen un beneficio especial al lograr cierto equilibrio en las relaciones obrero-patronales en lo que respecta al renglón de servicios especiales. Estos tributos de seguridad social para algunos forman parte de los tributos o contribuciones especiales.

Javier Moreno Padilla, analizando los capitales constitutivos, aunque su razonamiento es igualmente válido para las cuotas, escribe que *“participan en parte de las características que señala el Art. 2 del Código Fiscal a los impuestos, especialmente porque son prestaciones en dinero fijadas en la ley; pero asimismo comparte, de los elementos de los derechos, el de que la cantidad que se exige es para el otorgamiento de un servicio. Por no quedar bien comprendido en ninguno de los dos tipos de ingresos señalados, es menester referirnos a otro tipo de ingresos que aunque no están definidos en el Código Fiscal, son más acordes con su naturaleza”*. Después de revisar la doctrina de Giuliani Fonrouge sobre las contribuciones especiales y el Modelo CTAL, que especialmente consagra la contribución especial de seguridad social, concluye que *“creemos que la contribución de seguridad social es la que más se asemeja a la naturaleza jurídica de las cuotas obrero-patronales y consecuentemente a los capitales constitutivos; sin embargo, consideramos que deben adquirir autonomía los ingresos de seguridad social, porque no sólo en el extranjero, sino también en nuestro país, hay marcada tendencia a que los ingresos para la seguridad social se destinen al beneficio de un mayor número de personas, y a que su sostenimiento repercuta sobre las clases más favorecidas... Por tanto, concluimos que los destinados a la seguridad social deben ser autónomos y no asimilarse a ninguna otra clase de tributos”*.

En 1970, la Suprema Corte pareció inclinarse por la tesis de que las cuotas del Seguro Social son contribuciones especiales. En efecto, sostuvo que *“las cuotas obreropatrones son créditos fiscales, verdaderos tributos o contribuciones en sentido genérico, en la terminología constitucional, que los patrones y obreros pagan*

obligatoriamente al Estado, al beneficiarse de una manera especial por la implantación del servicio público administrativo de la seguridad social, servicio que a la vez reporta beneficio colectivo. Estos tributos tienen su funcionamiento jurídico, además de la sujeción a la potestad de imperio del Estado para imponer las contribuciones necesarias para hacer frente a los gastos públicos, en lo dispuesto por el Art. 123, fracción XXIX, de la Constitución Política, pues el Seguro Social constituye un servicio público nacional, establecido con carácter obligatorio, en este orden de ideas, mientras el trabajador no haya sido dado de baja por un patrón, el Instituto Mexicano del Seguro Social está obligado a dar todas las prestaciones que señalan la ley y sus reglamentos, y el trabajador tiene derecho a dichas prestaciones, siempre que se den los presupuestos que el ordenamiento señala para que nazca el derecho al beneficio especial”.

El Modelo de Código Tributario para la América Latina define la contribución de seguridad social, siendo una subespecie o clase de la contribución especial, como *“la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.”*

La exposición de motivos del referido CTAL, expresa que *“las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la Comisión, desde el punto de vista conceptual, debe inclinarse dentro de la categoría de contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos”.*

d) Tesis de que las aportaciones de seguridad social son contribuciones de carácter gremial que constituyen un salario socializado o solidarizado.

Valdés Costa escribe que *“se ha sostenido también en la doctrina de derecho laboral que esta obligación patronal, diferente del impuesto, sería a su diferente*

de la contribución especial y tendría la naturaleza jurídica de un complemento del salario o salario socializado".⁷

El mismo Valdés Costa cita una sentencia del Tribunal de Apelaciones de Montevideo, en un caso en que tomaron en cuenta las opiniones de Caggiani en el sentido de que las cuotas de seguridad social en Uruguay no son de naturaleza tributaria. Dijo el Tribunal, en lenguaje que nos recuerda el usado por nuestra SCJN en tesis que posteriormente citaremos, que los aportes patronales a la Caja de Asignaciones Familiares *"no son impuestos porque no son exacciones impuestas por el poder público al contribuyente destinadas a cubrir las cargas públicas, sino que responde a un servicio de seguridad social y son contribuciones de derecho público, pero de origen gremial o profesional, con destino a organismos estatales"*.

El anterior es un enfoque de Derecho Laboral, fundamentalmente, por lo que si estas contribuciones no son tributarias, o fiscales, la tesis desemboca, con un enfoque de Derecho Financiero, en que son contribuciones *"parafiscales"*. Esto es, no existe una exclusión entre esta tesis y la que sostiene su naturaleza parafiscal.

e) Tesis de que las aportaciones de seguridad social son parafiscales.

Ya vimos anteriormente que de acuerdo con la nueva Clasificación del Programa Conjunto de Tributación de la OEA las cuotas de seguridad social tienen el carácter de ingresos públicos *"paratributarios"*.

Por otra parte, en la doctrina y en la jurisprudencia uruguaya se ha rechazado el carácter de tributos a las cuotas de los patrones para la seguridad social, lo que pone indudablemente a dichas contribuciones de derecho público en la categoría de *"parafiscales"* o *"paratributarias"*.

⁷ VALDES Costa., Ramón, Curso de Derecho Tributario, Montevideo, 1970, tomo VIII-16, pág. 396

En España también vimos que las cuotas de seguridad social pertenecen a la categoría de “*exacciones parafiscales*”, aunque éstas pueden representar ingresos tributarios y no tributarios.

En México, en 1972, la Suprema Corte definió jurisprudencia tanto en lo que se refiere a las cuotas como a los créditos por capitales constitutivos.

Las respectivas tesis, según Informe rendido por el Presidente de la SCJN relativo a 1972, son como sigue:

“SEGURO SOCIAL, LEY DEL. El Legislador Ordinario, en el Art. 135 de la Ley del Seguro Social dio el carácter de aportaciones fiscales a las cuotas que deben cubrir los patrones como parte de los recursos destinados al sostenimiento del Seguro Social, considerando a las cuotas como contribuciones de derecho público de origen gremial que el profesional a cargo del patrón, que desde el punto de vista jurídico, económico y de clase social, puede estimarse como un complemento de una prestación del patrón en bien del trabajador constituyendo un salario solidarizado o socializado que haya su fundamento en la prestación del trabajo y su apoyo legal en lo dispuesto por el Art. 123 de la Carta Magna y su ley reglamentaria. De tal manera que las cuotas exigidas a los patrones para el pago del servicio público del Seguro Social quedan comprendidas dentro de los tributos que impone el Estado a los particulares con fines parafiscales, con carácter obligatorio para un fin concreto en beneficio de una persona jurídica distinta del Estado encargada de la prestación de un servicio público.”⁸

Más clara en su redacción es la tesis sobre la naturaleza de los capitales constitutivos que dice:

“SEGURO SOCIAL, LEY DEL. Los capitales constitutivos contenidos en el Art. 48 de la ley referida, no tienen su origen en la fracción VII del Art. 73, Constitucional, sino que su fundamento se encuentra en el Art. 123, fracciones XIV y XXIX de la propia Constitución, la primera se relaciona con

⁸ Informe del Presidente de la SCJN, 1972, Presidencia, pág. 263. Véase ejecutorias citadas en nota 97.

deberes a cargo del patrón para indemnizar a sus trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y la segunda a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social. En consecuencia, el pago de los capitales constitutivos no tiene ninguna relación con el Art. 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que consigna la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y, por ello, no rigen para los citados capitales los principios en él contenidos de proporcionalidad y equidad, los cuales son exclusivos de las prestaciones fiscales, en cuyo concepto no se incluyen los capitales constitutivos. En efecto, las cuotas que se recaudan en concepto de los capitales no son para que el Estado cubra los gastos públicos, sino que directamente pertenecen a los trabajadores y sus beneficiarios”.⁹

Derivado de lo anterior, Sergio Francisco de la Garza señala que la definición que contiene el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en la que se reviste a las aportaciones de seguridad social del carácter de especies de contribuciones, los sujeta al régimen general de las contribuciones o tributos aun cuando en algunos de sus aspectos tenga ese régimen general que recibir ciertas adaptaciones; por ejemplo, los requisitos de proporcionalidad y de equidad que no tienen los mismos significados cuando se aplican a los impuestos que cuando se aplican a las aportaciones de seguridad social; en cambio, los requisitos de fundamentación y motivación operan igualmente.

El doctrinario Raúl Rodríguez Lobato en su obra titulada “*Derecho Fiscal*”¹⁰ agrupa a las aportaciones de seguridad social en capítulo de exacciones parafiscales. Citando a Giuliani Fouroge¹¹, señala que las contribuciones se dividen en tres grupos, entre los cuales para efectos del presente estudio destaca el de “*contribuciones de carácter social*”, en el que se encuentran las aportaciones de seguridad o previsión social. Señala el Rodríguez Lobato que éste grupo de contribuciones es de carácter universal, que se

⁹ Informe del Presidente de la SCJN, 1972, págs. 264-265. Véase ejecutorias citadas en nota 97.

¹⁰ RODRIGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford University Press, 2a Edición, México, 2003, págs. 93 y 94

¹¹ GIULIANI, Founrouge, Carlos M., “*Acerca de la Llamada Parafiscalidad*”, Monografía, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México, 1966

financia, salvo variantes de detalle, mediante contribuciones de patronos y dependientes o de los interesados en el caso de profesiones liberales.

De lo hasta aquí expuesto, comparto las teorías señaladas, en las que se sostiene que las aportaciones de seguridad social no tienen la naturaleza jurídica de impuestos.

Lo anterior, en virtud de que soy de la opinión, al igual que los diversos doctrinarios que se han citado, que las aportaciones de seguridad social son **aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda** establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patronos. De ahí que el Código haga referencia a “*personas que son sustituidas por el Estado*”.

Asimismo, considero que las aportaciones de seguridad social no tienen la naturaleza jurídica de impuestos, en virtud de que **no están destinadas a cubrir los gastos públicos del Estado**, como sí lo hacen los impuestos, requisito que incluso es elevado a grado constitucional en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, sino que están **encaminadas a sufragar la prestación de servicios de seguridad social prestados por el mismo Estado a los trabajadores**.

Finalmente, soy de la opinión de que las aportaciones de seguridad social no tienen la naturaleza jurídica de impuestos, toda vez que **no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral y no están sujetas a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias** consagradas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

De tal forma, las aportaciones de seguridad social no pueden estar comprendidas dentro de los impuestos, al tener una naturaleza jurídica distinta a éstos.

II.3. Contribuciones de mejoras.

Las contribuciones de mejoras o contribuciones especiales pueden ser definidas de la siguiente manera: son contribuciones especiales o de mejoras las prestaciones que el Estado obtiene por la realización de servicios públicos generales e indivisibles, normalmente constituidos por obras de urbanización, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con motivo de la realización de tales obras, ya sea sobre el incremento no ganado o plusvalía obtenida, o bien mediante la recuperación proporcional del costo de las obras o servicios de que se trate.

De la definición que señalada en el párrafo que antecede, se desprenden los siguientes elementos que la integran:

1. En primer término nos encontramos con que la contribución especial es una prestación, es decir, deriva de un acto unilateral por parte del Estado. En efecto, aun cuando el causante o sujeto pasivo obtiene un beneficio directo y específico de la obra realizada por el Estado, difícilmente podría argumentarse que tal circunstancia imprime al crédito fiscal que estamos analizando el carácter de esencial de la contraprestación o da pie para pensar en la existencia de una relación de tipo bilateral. Por el contrario, en este caso el particular jamás solicita el suministro de un servicio determinado ni tal solicitud es requisito indispensable para que el Estado lleve a cabo la obra y exija el pago de la correspondiente contribución especial. Simplemente la autoridad, a su libre criterio, va seleccionando los sitios que le parecen de atención prioritaria y también a su libre arbitrio determina la naturaleza, el costo y los alcances de los trabajos de urbanización.

Por tanto, el particular, al convertirse en causante de contribuciones especiales, se enfrenta a las consecuencias de una decisión unilateral por parte del Estado, el que lo coloca en una hipótesis jurídico-tributaria no buscada y, en ocasiones, ni siquiera deseada. Es cierto que en contra de lo que venimos señalando podría argumentarse que en determinados casos son los propios vecinos interesados los que reclaman de la Administración Pública, a veces, insistentemente, la ejecución de tal o cual obra de

urbanización. Pero no obstante esa circunstancia –cuya evidente existencia no podemos negar- tenemos que reiterar que nada de eso destruye el carácter esencial de prestación que las contribuciones especiales o de mejoras poseen, puesto que, por una parte las obras de referencia se llevan a cabo independientemente de las solicitudes que al efecto se formulen y siempre a juicio del Estado y por la otra, invariablemente quedan obligados al pago de la respectiva contribución todos aquellos particulares cuyos predios se localicen en el radio de afectación, hayan o no hayan formulado petición alguna.

2. En segundo lugar debe precisarse que las contribuciones especiales se generan como consecuencia de la prestación de servicios públicos generales indivisibles. Es decir, de servicios que benefician a la totalidad de la población. La única peculiaridad en este caso estriba en el hecho de que tales servicios, en adición al apuntado beneficio general, representan para los propietarios de los inmuebles circundantes un beneficio directo y específico que no alcanza a los demás miembros de la comunidad: el de incrementar el valor comercial de sus propiedades. Tomemos el ejemplo de la pavimentación de una calle acompañada de la construcción de banquetas, atarjeas, ductos y drenajes, así como de la instalación de un moderno servicio de alumbrado público. En este caso todos los habitantes de la ciudad, e inclusive sus visitantes, obtienen un evidente beneficio al poder transitar las veces que lo deseen por una calle urbanizada, cómoda y segura; beneficio que aparece todavía más claro si se le compara con el anterior estado de la misma calle: compuesta de lodo y baches, carente de un trazo preciso, continuamente encharcada por aguas negras, oscura, etc. Pero ese beneficio, por importante que sea para la población, es relativo si se le compara con la ganancia directa e inmediata que van a obtener los dueños de los predios colindantes al incrementarse sustancialmente su valor comercial, merced a la acción urbanizadora del Estado. De ahí que en nuestra definición sostengamos que las contribuciones especiales o de mejoras son prestaciones que se obtienen con motivo del suministro de servicios públicos generales e indivisibles, gravando a los particulares que se benefician de manera directa y específica con tal motivo.

3. Otro elemento más de nuestra definición lo constituye el que los sujetos pasivos de las contribuciones especiales o de mejoras deben poseer un atributo singular

que, en cambio, no se requiere para ser contribuyente de cualquier otro tributo. En efecto para causar un tributo o contribución, usualmente lo único que se necesita es ubicarse dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del propio tributo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, previamente a la realización de la hipótesis normativa, el contribuyente debe reunir dos cualidades especiales, a saber: la de ser propietario de un bien inmueble y la de que dicho bien se ubique dentro del radio de afectación de alguna de las obras de urbanización llevadas a cabo por la Administración Pública.

Aun cuando lo expresado en el párrafo anterior pudiera parecer por demás obvio y simplista, creemos que debe destacarse por tratarse de una característica esencial de las contribuciones especiales que no es aplicable a ningún otro tipo de tributo.

II.4.Derechos.

Según lo señala el maestro Arrijo Vizcaíno¹², a los derechos se les puede definir como las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible.

De tal forma, de dicha definición se desprenden los siguientes elementos:

1. A diferencia de los impuestos, los derechos implican esencialmente una contraprestación, lo cual significa que derivan de una relación bilateral en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.

Al respecto, Emilio Margain Manautou sostiene que: *“El estado justifica la imposición del pago de derechos, expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y que, dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los*

¹² ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, Ob. Cit., página 366.

*servicios públicos generales, luego entonces el usuario debe soportar el costo del servicio”.*¹³

Lo anterior viene a demostrarnos que la esencia de los derechos está constituida por las nociones de bilateralidad y contraprestación, de tal manera que cuando el contribuyente paga los derechos que le corresponden, no va a verse beneficiado de manera general con los servicios públicos que el Estado presta a toda la población, sino que, a cambio de dicho pago, va a recibir un servicio gubernamental que le proporciona ventajas particulares. Así cuando el propietario de una casa cubre los respectivos derechos por consumo de agua potable, ese tributo no va a ser utilizado para la satisfacción de necesidades colectivas en general, sino para sufragar precisamente el costo del suministro domiciliario de agua potable que represente a una contraprestación específica para el particular.

Por lo tanto, resulta válido concluir que los derechos dan origen a una relación jurídica de carácter bilateral, por virtud de la cual el Estado y el contribuyente se otorgan prestaciones recíprocas.

2. El segundo elemento de nuestra definición está constituido por el hecho de que los derechos son establecidos por el poder público, o sea por el Estado, conforme a la ley.

En lo tocante a esta cuestión cabe señalar, en primer término, que al ser los derechos un tributo o contribución, evidentemente su establecimiento, determinación, liquidación, forma de pago, recaudación y administración, tiene que encomendarse a los órganos del poder público. El cobro de los derechos representa también un acto de soberanía e imposición por parte del Estado, que ofrece en relación con los impuestos, la variante de que su producto está destinado a sufragar el costo de servicios que benefician a los usuarios de manera directa y específica. Pero esto último no es un obstáculo para que

¹³ MARGAIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Porrúa, 19ª edición, México, 2007, pág. 97.

este ingreso tributario o contribución no derive de un acto de soberanía, ya que el sujeto pasivo, al recibir el servicio público particular y divisible, automáticamente queda obligado al pago de los derechos –e inclusive en algunos casos en el momento mismo en que se solicita la prestación del servicio- conforme a los términos y condiciones que de antemano el Estado ha fijado en ejercicio de su poder soberano.

Por otra parte, dentro de esta definición no podemos olvidar la importancia fundamental que, como en todos los casos, reviste el principio de la legalidad tributaria, ya que si bien es cierto que el Estado, en ejercicio de su poder soberano, establece, fija e impone los derechos, dicho establecimiento, fijación e imposición, deben realizarse a través de una ley debidamente aprobada y sancionada por los organismos legislativos competentes y ajustada a los principios que en materia fiscal nuestra Constitución consagra.

Por consiguiente podemos afirmar que ningún derecho puede ser válido si previa y expresamente no se encuentra consignado en una norma jurídica aplicable al caso de que se trate.

3. El último elemento de la definición que nos encontramos analizando, consiste en el destino que el Estado debe dar al producto o rendimiento de los derechos que recaude. Tal y como quedó indicado en la propia definición, dicho destino debe ser el de sufragar el costo de los servicios públicos particulares divisibles. Esto último resulta perfectamente lógico y aceptable, debido a que, dada la naturaleza de esta clase de servicios que en forma concreta van a beneficiar a quien los utiliza y no a toda la ciudadanía en general, resultaría injusto que su costo se sufragara a través del pago de los impuestos, ya que, en tal evento, el Estado indebidamente estaría distraendo recursos económicos que necesita, a veces apremiantemente, para atender necesidades colectivas de interés general. Por ello, cuando un servicio va destinado a alguien en particular y no a toda una comunidad, lo razonable es que su costo sea soportado por quien individualmente resulte beneficiado.

Para concluir con este tema, tan sólo es necesario señalar que conforme a la fracción IV del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, los *“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 sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”*.

III. Principio de no confiscatoriedad

A pesar que ninguno de los tratadistas nacionales asume como un principio doctrinal o constitucional la prohibición de que las contribuciones tengan un alcance confiscatorio, considero necesario abordar el tema para efectos del análisis que realizaré en el presente trabajo.

A este respecto, el artículo 22, primer párrafo de la Constitución Federal consagra el principio de no confiscatoriedad en el que se tutela la prohibición de la confiscación de bienes.

En efecto, el artículo 22, primer párrafo de la Constitución Federal establece lo siguiente:

“Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.”(Énfasis y subrayado añadido)

No obstante lo dispuesto en la porción normativa que antecede, de forma contradictoria, el segundo párrafo del artículo constitucional analizado prevé que no se considerará confiscación de bienes cuando se trate del pago de multas o impuestos.

Efectivamente, el segundo párrafo del artículo 22 de nuestra Carta Magna señala lo siguiente:

“Artículo 22.

[...]

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito.”

En este sentido, si bien en su primer párrafo el artículo 22 de la Constitución Federal establece la prohibición de la confiscación de bienes, el legislador estableció como excepción a dicha prohibición, cuando se trate de la aplicación de bienes para el pago de multas o impuestos.

Sobre el particular, el maestro Burgoa Orihuela, al comentar el artículo antes transcrito, señala lo siguiente¹⁴:

“... también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual delimita su procedencia.”

Ahora bien, a nivel de ley ordinaria, la potestad del Estado para hacer efectivo el cobro de los impuestos, se desprende del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual en su parte conducente establece textualmente lo siguiente:

¹⁴ BURGOA Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, S.A., 29ª edición, México, 1997, págs. 663 y 664.

“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 el procedimiento administrativo de ejecución.”

Por lo anterior, resulta claro que de lo dispuesto por los artículos 22 de nuestra Constitución y 145 de Código Fiscal de la Federación, se desprende la potestad que tiene el Estado de hacer efectivo el cobro de las contribuciones a cargo de los gobernados, lo cual no deja lugar a dudas de la obligación de contribuir al gasto colectivo como un verdadero deber público.

Nótese como el artículo 22 de la Constitución Federal únicamente permite la confiscación de bienes cuando se realice para el pago de impuestos o multas.

Para entender este principio, el diccionario de la Real Academia Española define al verbo “*confiscar*” en el sentido de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al Fisco¹⁵.

El sentido tradicional e histórico del término confiscación ha sido el de “*pena*”, consistente en que el Estado se apodere de los bienes de algún reo sin contraprestación o indemnización alguna.

De tal forma, la confiscación de bienes conforme al artículo 22 constitucional es aplicable y tiene su nacimiento por la existencia de una acción u omisión que en el momento de producirse constituye delito, falta o infracción administrativa, es decir, por la comisión de una conducta antijurídica.¹⁶

En este sentido, la confiscación de bienes de un sujeto para aplicarlos al fisco Federal, como pena, parece una figura extraña al ámbito tributario.

¹⁵ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, www.rae.es/

¹⁶ GARCIA Dorado, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de Tributación*, Editorial Dykinson, Madrid, 2002, pág. 95.

A decir de Francisco García Dorado¹⁷, el principio de no confiscatoriedad estará influido por la condición necesaria de que los gastos del Estado tengan la consideración de públicos, de tal forma que, en caso de fijarse gastos que no respondieran a la finalidad pública podría conllevar la calificación de los mismos como confiscatorios y, a su vez, también se produciría una tributación confiscatoria.

En efecto, si consideramos que por mandato de la fracción IV del artículo 31 constitucional, es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, Estados y municipios, ello se violentaría mediante la imposición de tributos que no tengan como finalidad destinarlos a cualquiera de los ámbitos del gasto público.

Si la tributación opera como desposesión de determinados bienes sin correspondencia con la finalidad que le proporciona su razón de ser, es decir, contribuir al gasto público, nos encontramos ante una tributación típicamente confiscatoria.¹⁸

De ahí que pueda predicarse la existencia del principio de no confiscatoriedad con relación al principio de justicia tributaria, en el sentido de que **toda privación de bienes a los particulares no destinada al gasto público originará la calificación del sistema tributario que lo sufrague como confiscatorio.**

En definitiva, resulta incorrecto desde una perspectiva constitucional que un tributo con alcance confiscatorio pueda ser calificado de justo¹⁹, por lo que la introducción del principio de prohibición confiscatoria dentro del deber de tributación en el sistema mexicano modelaría el concepto constitucional de justicia, contenido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución.

¹⁷ GARCIA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, pág. 98.

¹⁸ BOLLO Arocena, M. C., citado por GARCIA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, pág. 98.

¹⁹ NAVIERA DE CASANOVA, GJ, *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, citado por GARCIA Dorado, Francisco, *Op. cit.*, pág. 102.

CONCLUSIONES

1. Las contribuciones son las manifestaciones económicas de la relación jurídico-tributaria, representada por el derecho de cobro a favor del Estado y la obligación de pago a cargo de los contribuyentes.

2. Dentro de la clasificación de las contribuciones adoptada por el Código Fiscal de la Federación, se encuentran los impuestos, que corresponden a las prestaciones establecidas en la ley de carácter general y obligatorio a cargo de las personas físicas o morales, con la finalidad de contribuir al gasto público, tal como se encuentran obligados todos los mexicanos, conforme al artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna.

3. Asimismo, dentro de la clasificación de las contribuciones contenida en el Código Fiscal de la Federación, se encuentran las aportaciones de seguridad social, las cuales son a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social.

4. Las aportaciones de seguridad social no pueden ser consideradas como un impuesto, en virtud de que son aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones. De ahí que el Código haga referencia a *“personas que son sustituidas por el Estado”*.

5. Las aportaciones de seguridad social no tienen la naturaleza jurídica de impuestos, en virtud de que no están destinadas a cubrir los gastos públicos del Estado, como sí lo hacen los impuestos, requisito que incluso es elevado a grado constitucional en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, sino que están encaminadas a sufragar la prestación de servicios de seguridad social prestados por el mismo Estado a los trabajadores.

6. Las aportaciones de seguridad social no tienen la naturaleza jurídica de impuestos, toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral y no están sujetas a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias consagradas por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

7. No obstante el Estado tiene la potestad de exigir de sus gobernados que sacrifiquen parte de sus ingresos para cubrir el gasto público, existen principios doctrinarios que buscan proteger a los gobernados en contra de cualquier actuación ilegal o arbitraria que pudiera realizar el Estado en uso de esa potestad, dentro de los cuales se encuentra el principio de no confiscatoriedad, consagrado en el artículo 22 de la Constitución Federal.

8. El principio de no confiscatoriedad consiste en que toda privación de bienes a los particulares no destinada al gasto público originará la calificación del sistema tributario que lo sufrague como confiscatorio, acto prohibido por el artículo 22 de la Constitución Federal.

9. El embargo de bienes para hacer efectivo el pago de las aportaciones de seguridad social constituye una confiscación de bienes prohibida por el artículo 22 de la Constitución Federal, en virtud de que dicho acto no está destinado al gasto público, derivado de la naturaleza jurídica de esas aportaciones de seguridad social.

PROPUESTA

Ante la necesidad del Estado mexicano de sancionar a los contribuyentes que incumplan con sus obligaciones tributarias y laborales, es necesario que el Poder Legislativo reforme el segundo párrafo del artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para que señale: *“No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o contribuciones...”*.

De lo contrario, todo embargo de bienes para hacer efectivo el pago de obligaciones laborales, como lo son las aportaciones de seguridad social, sería inconstitucional, al considerarse una confiscación de bienes, acto que se encuentra prohibido por el artículo 22 constitucional.

Ello, pues se insiste, dicho embargo constituiría una privación de bienes que no estaría destinada a cubrir el gasto público, requisito esencial para la imposición de algún impuesto a cargo de los gobernados, conforme al principio de justicia tributaria, consagrado por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, situación que no acontecería con el cobro de las aportaciones de seguridad social, al constituir éstas aportaciones que se realizan a favor del Estado para el beneficio exclusivo de los trabajadores, por lo que no tienen la naturaleza de impuestos.

Así, con la modificación propuesta la disposición constitucional, se pretende legitimar al Estado mexicano para que pueda sancionar a los contribuyentes morosos con la privación de sus bienes para hacer efectivo el pago de cualquier obligación tributaria y laboral (aportaciones de seguridad social).

FUENTES CONSULTADAS

Bibliografía

AGUILAR, Jorge I., *Las cuotas del Seguro Social*, RIF.

AGUIRRE P., Rubén Octavio, *Los Tributos Especiales en la Doctrina y la Legislación Mexicana*, México, 1966.

ARRIOJA, Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 16ª Edición, México, 2002.

BURGOA, Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Editorial Porrúa, S.A., 29ª Edición, México, 1997.

CARRASCO, Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Iure Editores, 5ª Edición, México, 2005.

FLORES, Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, S.A., 15ª Edición, México, 1974.

GARCIA Dorado, Francisco, *Prohibición Constitucional de Confiscatoriedad y deber de Tributación*, Editorial Dykinson, Madrid, 2002.

GIULIANI, Founrouge, Carlos M., “*Acerca de la Llamada Parafiscalidad*”, Monografía, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo Número Extraordinario, México, 1966.

Informes del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

MARGAIN, Manatou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Decimonovena edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 2007.

RODRÍGUEZ, Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Oxford University Press, 2ª Edición, México, 2003.

Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Colección “Garantías Individuales”. Las Garantías de Igualdad*, 3ª reimpresión, México, 2004.

VALDÉZ, Costa, Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Montevideo, 1970.

Diccionarios

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, U.N.A.M, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1997.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, www.rae.es/

Legislación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Previo a contestar las preguntas del caso propuesto, es importante señalar que las respuestas se proporcionan considerando las disposiciones al momento en el que Federico Damián Bustos, director de finanzas de la empresa Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., acudió a solicitar mi asesoría, esto es, en el ejercicio de 2003.

No obstante lo anterior, para efectos de sustentar jurídicamente las respuestas dadas a los cuestionamientos del caso propuesto, en ciertos casos se citan los recientes criterios emitidos por nuestros tribunales.

PRIMERA PARTE.

Pregunta 1. ¿Hay derecho a la devolución?

En mi opinión, la empresa sí tiene el derecho de solicitar la devolución de las cantidades que resulten de restar las deudas que contrató con integrantes del sistema financiero del impuesto al activo que originalmente pagó.

Ello, pues de los hechos que se desprenden del caso proporcionado, el 22 de octubre de 2000 la Sala Fiscal dictó una sentencia en la que declaró la nulidad de la negativa de confirmación de criterio, ordenando a la autoridad fiscal a emitir una nueva resolución en la que confirme el criterio planteado por la empresa, es decir, para que la empresa pueda llevar a cabo la deducción para efectos del impuesto al activo las deudas contraídas con integrantes del sistema financiero, lo que me hace suponer (al no estar señalado en la primera parte del caso) que a más tardar en el plazo de cuatro meses (conforme a lo dispuesto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación), la autoridad fiscal emitió el oficio en cumplimiento a lo ordenado por la Sala Fiscal, confirmando el criterio de la empresa, situación que se corrobora en la segunda parte del caso propuesto, en donde se advierte que el 19 de enero de 2001 la autoridad fiscal emitió el oficio confirmatorio.

Pregunta 2. ¿A partir de cuándo surge ese derecho?

Desde mi punto de vista, el derecho de obtener la devolución que le asiste a la empresa surge a partir de que la autoridad fiscal emitió el oficio de confirmación del criterio que planteó aquella, pues con anterioridad a esa fecha, no existía una resolución administrativa firme que reconociera la procedencia de la deducción de las deudas que la empresa contrató con el sistema financiero.

En efecto, resulta claro que es a partir de que se confirma el criterio planteado que la empresa se encontró en posibilidad de llevar a cabo la deducción de las deudas que contrajo con integrantes del sistema financiero, lo que evidentemente le generó un excedente resultante de la disminución de las referidas deudas del impuesto que originalmente pagó, el cual considero constituye un pago de lo indebido, susceptible a solicitar en devolución.

Lo anterior resulta lógico, pues con anterioridad a la expedición de la resolución administrativa que confirma el criterio planteado por la empresa, en cumplimiento a lo ordenado por la Sala Fiscal, la obligación de no llevar a cabo la deducción de las deudas contraídas con integrantes del sistema financiera, en términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, se encontraba vigente y era de observancia obligatoria, por lo que es hasta la expedición de dicho acto administrativo cuando la empresa pudo modificar el tratamiento fiscal de las referidas deudas para efectos del impuesto al activo.

Dicha situación ha sido confirmada a través de la tesis recientemente emitida que establece textualmente lo siguiente:

“DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA. De la interpretación sistemática y armónica de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se colige que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y que la figura de la prescripción es un medio extintivo del

crédito fiscal, por el transcurso del tiempo, el cual debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre, conforme al artículo 145 del referido ordenamiento, al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, de donde resulta que para determinar su exigibilidad debe atenderse al caso concreto. Por ello, **cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento, pues en el primero el crédito constituía una obligación conforme a la ley, que devino indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación del criterio sostenido por la contribuyente.** Por tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente en la hipótesis mencionada, debe computarse a partir del día siguiente al en que la autoridad fiscal confirmó el referido criterio.”

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 64/2011. Scotia Inverlat Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Grupo Financiero Scotiabank, Inverlat. 25 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández. (Énfasis añadido)

Pregunta 3. ¿Por cuántos ejercicios se puede solicitar la devolución?

De la primera parte del caso propuesto, se advierte que en el ejercicio de 1997 la empresa contrató un crédito con un integrante del sistema financiero; sin embargo, de la lectura de la segunda parte, se advierte que tenía contratadas deudas por el sistema financiero desde el ejercicio de 1993.

Asimismo, de la segunda parte del caso, se desprende que la confirmación de criterio se dio hasta el ejercicio fiscal de 2001, por lo que concluye que el derecho de solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente comprende hasta el ejercicio de 2000.

Derivado de lo anterior, desde mi punto de vista, la empresa tiene el derecho de solicitar la devolución de las cantidades que resulten de llevar a cabo la deducción de las deudas

contraídas con integrantes del sistema financiero a partir del ejercicio de 1993 y hasta el ejercicio de 2000.

Lo anterior se afirma, pues en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las consultas planteadas por los contribuyentes deben versar sobre situaciones reales y concretas, de ahí que es de suponerse que la empresa solicitó que se confirmara la procedencia de la deducción de las deudas contratadas con integrantes del sistema financiero, respecto de los ejercicios en los que precisamente tenía contratadas ese tipo de deudas, que del análisis conjunto de la primera y segunda parte del caso propuesto, se desprende que son desde ejercicio de 1993 y hasta el ejercicio de 2000, pues éste año es en el que presentó su consulta fiscal.

Máxime, que en ninguna parte del caso propuesto se señala que la empresa haya limitado la situación real y concreta sobre la cual versó la consulta que planteó, es decir, los ejercicios por los cuales solicitó su confirmación de criterio, además de que del oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 del 19 de enero de 2001 tampoco se desprende que la autoridad fiscal haya determinado alguna limitante por ejercicios.

Es importante señalar, que a partir del ejercicio de 2001 no existen cantidades susceptibles a solicitar en devolución, en virtud de que a partir de ese momento la empresa ya cuenta con la confirmación de criterio que emitió la autoridad fiscal en cumplimiento a la sentencia dictada por la Sala Fiscal, por lo que a partir de ese ejercicio tiene la posibilidad de disminuir las deudas que contrae con integrantes del sistema financiero.

Pregunta 4. ¿Por cuántos ejercicios se puede exigir el pago de intereses?

En base a la respuesta dada a la pregunta 3 anterior, la empresa se encontraría en posibilidad de solicitar el pago de los intereses por las cantidades pagadas indebidamente desde el ejercicio de 1993 y hasta el ejercicio de 1999.

Ello, pues es claro que el plazo de prescripción se computa a partir de la fecha de emisión del oficio de confirmación de criterio, esto es, a partir del 19 de enero de 2001, en virtud

de que es a partir de ese momento en que las cantidades a devolver se vuelven exigibles para el Fisco Federal.

Cabe señalar, que es correcto sostener que el plazo de prescripción se computa a partir del momento en que se emitió el oficio confirmatorio, pues es hasta ese momento en el que son exigibles para el Fisco Federal las cantidades que la empresa pagó indebidamente.

Dicha postura ya ha sido recientemente analizada en la siguiente tesis:

“DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA. De la interpretación sistemática y armónica de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación se colige que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal y que la figura de la prescripción es un medio extintivo del crédito fiscal, por el transcurso del tiempo, el cual debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre, conforme al artículo 145 del referido ordenamiento, al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, de donde resulta que para determinar su exigibilidad debe atenderse al caso concreto. Por ello, cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto, con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía; esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento, pues en el primero el crédito constituía una obligación conforme a la ley, que devino indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación del criterio sostenido por la contribuyente. Por tanto, el plazo para que opere la prescripción de la obligación de devolver lo pagado indebidamente en la hipótesis mencionada, debe computarse a partir del día siguiente al en que la autoridad fiscal confirmó el referido criterio.”

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 64/2011. Scotia Inverlat Casa de Bolsa, S.A. de C.V., Grupo Financiero Scotiabank, Inverlat. 25 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretaria: Indira Martínez Fernández. (Énfasis añadido)

Ahora bien, para determinar las cantidades que por concepto de interés tiene derecho a obtener en devolución la empresa, es importante recordar que conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre el procedimiento que se expidan con posterioridad.

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación establece dos tipos de normas, a saber, las sustantivas y las de procedimiento. Para efectos de nuestro caso, es necesario analizar las normas sustantivas, las cuales regulan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley fiscal conforme se realizan.

Desde mi punto de vista, es procedente sostener que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación constituye una norma sustantiva, en virtud de que regula el mecanismo para la devolución de contribuciones pagadas indebidamente, mismas que se causaron con motivo de haberse realizado las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley vigente, por lo que en caso de cálculo de los intereses de dichas cantidades es legal y procedente aplicar la norma vigente al momento del pago de las mismas.

Sobre el particular, en los ejercicios de 1993 a 1996 el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en esos ejercicios establecía el derecho cobrar intereses hasta por un periodo máximo de diez años, y por los que a los ejercicios de 1997, 1998 y 1999 la referida disposición vigente en esos ejercicios establecía el derecho a cobrar intereses por un periodo máximo de cinco años.

En este sentido, por lo que hace a las cantidades pagadas indebidamente en los ejercicios de 1993 a 1996 la empresa tiene el derecho de exigir el pago de intereses hasta por un periodo máximo de diez años, siendo que por lo que respecta a las cantidades pagadas

indebidamente en los ejercicios de 1997, 1998 y 1999 tiene el derecho de exigir el pago de intereses hasta por un periodo máximo de cinco años.

Dicha postura fue reconocida en el ejercicio fiscal de 2004 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del siguiente criterio:

“INTERESES POR OMISIÓN DE DEVOLVER LO PAGADO INDEBIDAMENTE POR IMPUESTOS. LA FRACCIÓN XI DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DEL DECRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1998, QUE ESTABLECE EL PERIODO MÁXIMO DE CINCO AÑOS POR EL QUE SE CAUSARÁN AQUÉLLOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. La fracción XI del artículo segundo transitorio del decreto por el que se reformó el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, establece que a partir del 1o. de enero de 1998 las devoluciones no efectuadas causarán intereses hasta por un periodo máximo de cinco años, salvo que con anterioridad a dicha fecha se hubieren generado intereses por un periodo mayor, en cuyo caso se pagarán únicamente hasta el 31 de diciembre de 1997 por un periodo mayor. Por su parte, el quinto párrafo del artículo 22 del citado código (vigente de 1992 a 1996) y su sexto párrafo (vigente en 1997), señala que en ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los causados en diez años. Ahora bien, del análisis de ambos preceptos se concluye que la mencionada fracción XI transgrede el principio de irretroactividad de la ley tutelado por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que establece un periodo menor para el pago de intereses con respecto al previsto en el referido artículo 22, vigente durante esos ejercicios fiscales y, consecuentemente, afecta un derecho adquirido por el contribuyente, consistente en el pago de intereses hasta por un periodo de diez años.”

Amparo directo en revisión 1731/2004. Adán Herrera Rodríguez. 14 de enero de 2005. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Bertín Vázquez González.”

SEGUNDA PARTE.

Pregunta 1. ¿Cuándo surge el derecho a la devolución de la empresa?

Como ya se señaló en la respuesta a la pregunta 2 de la primera parte, el derecho de la empresa de solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente surge a partir de

la emisión del oficio 325-SA-R4-L28-10-0363 de 19 de enero de 2001, a través del cual la autoridad fiscal le confirmó el criterio planteado por la empresa, en el sentido de que puede deducir las deudas contraídas con integrantes del sistema financiero, pues se insiste, es a partir de dicho momento en el que la devolución se vuelve exigible para el Fisco Federal.

Pregunta 2. ¿El efecto de la resolución favorable es constitutivo de derechos respecto de la situación jurídica dubitada o es meramente declarativo?

En el supuesto de que al señalar la resolución favorable la presente pregunta se refiera a la sentencia dictada el 22 de octubre de 2000 por la Sala Fiscal, desde mi punto de vista, el efecto de la misma es declarativo de derechos, pues resulta claro que a través de dicha sentencia se está reconociendo a favor de la empresa el derecho de llevar a cabo la deducción de las deudas que la empresa haya contratado con integrantes del sistema financiero, derivado de la tesis de jurisprudencia 123/1999, que declaró inconstitucional el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

Efectivamente, en el caso de que la pregunta que se responde se refiera a la sentencia dictada por la Sala Fiscal, los efectos de ésta son meramente declarativos, al simplemente reconocer que existe un derecho para que la empresa lleve a cabo la deducción de las deudas contraídas con integrantes del sistema financiero, al amparo de la tesis de jurisprudencia 123/1999, que declaró inconstitucional el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo.

Ahora bien, suponiendo que la pregunta que se responde se refiera al oficio 325-SA-R4-L28-10-0363 de 19 de enero de 2001 (confirmación de criterio), el efecto del mismo es constitutivo de derechos, en virtud de que a través de esa resolución administrativa se está estableciendo un tratamiento fiscal que la empresa no tenía con anterioridad, que consiste en llevar a cabo la deducción de las deudas contratadas con integrantes del sistema financiero.

Lo anterior resulta lógico, pues hay que recordar que los actos constitutivos crean una situación jurídica que antes no existía, de ahí que el oficio por el cual se confirma el criterio

planteado por la empresa tenga un efecto constitutivo de derechos, al crear una situación jurídica (tratamiento fiscal) que antes no existía en la esfera jurídica de la empresa, a saber, que se encuentre en posibilidad de deducir las deudas contratadas con integrantes del sistema financiero.

Para diferenciar cuándo estamos frente a una resolución con efectos constitutivos o meramente declarativos de derechos realice un análisis de los criterios que ha emitido nuestro Poder Judicial de la Federación, y que son los siguientes:

“SENTENCIAS CONSTITUTIVAS Y DECLARATIVAS, RECHAZAMIENTO DE LA TEORIA QUE ESTABLECE ESA DISTINCION Y FUNDA EN ELLA LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY, TRATANDOSE DE LAS PRIMERAS (LEGISLACIONES DEL DISTRITO FEDERAL Y DE YUCATAN). Una nueva categoría de sentencias, las llamadas **constitutivas**, ha sido establecida por Chiovenda y Carnelutti. **Propio es de ellas crear una nueva situación jurídica que antes no existía**, que no nace sino hasta el momento de la decisión final de la litis, característica que las separa totalmente de las sentencias puramente declarativas. Otro autor no menos respetable, Alfredo Rocco, en su obra "La Sentencia Civil", se ha pronunciado enérgicamente contra el concepto y efectos de **las sentencias constitutivas, cuya función no consiste en la declaración del derecho, sino en el cambio de las relaciones jurídicas existentes**. La Suprema Corte de Justicia, sin desdeñar en lo mínimo la construcción de los autores primeramente citados, estima preferible la doctrina de Rocco, por ser más realista que la de aquellos eminentes escritores. No puede desconocerse, en efecto, que por más que de la llamada **sentencia constitutiva se derive una situación jurídica que antes no existía**, lo cierto y positivo es que la sentencia arranca de premisas anteriores a ella, de hechos o de actos jurídicos que acaso se produjeron bajo el imperio de una legislación que ha sido derogada por la vigente, al pronunciarse la sentencia constitutiva. Esos hechos o actos jurídicos tienen que apreciarse y aquilatarse en aplicación de las antiguas normas, únicas que los rigen; a la luz de ésta y sólo de éstas, hay que decir si es legal, pongamos por caso, la causal invocada como fundamento de una sentencia de divorcio o de la pérdida de la patria potestad, o de la disolución de una sociedad, o de la rescisión de un arrendamiento, etcétera. Conviene citar a este respecto, las siguientes palabras de Rocco: "No es, pues a la sentencia a la que en este caso se refiere el nacimiento de la relación o del conjunto de relaciones jurídicas: éstas preexistían ya, si bien latentes, y la sentencia, aun en estos casos, no llena más función que la simplemente declarativa". Este concepto, por lo demás, no es ajeno al pensamiento del propio Chiovenda, a quien hubieron de escapársele estas palabras "En cuanto a la formulación de esta voluntad (se refiere a la voluntad de la ley), fue requerida por el titular del derecho, está claro que la demanda judicial es ella misma una de las causas del cambio jurídico; pero no es necesario hacer sutiles consideraciones sobre la preeminencia entre estas

causas concurrentes, bastando observar que después de la sentencia, o existe un estado jurídico que anteriormente no existía, o viceversa, por lo que la sentencia nos parece ser la que inmediatamente obra, o produce o constituye el efecto, y por lo que debe decirse que el efecto no se produce en virtud únicamente de la demanda" (Instituciones de Derecho Procesal Civil). Ahora bien, si es de todo punto imposible desconectar la sentencia respecto de la demanda, y si ésta se apoya forzosamente en la legislación que regía al tiempo que tuvieron lugar los hechos o actos jurídicos que sirven para fundarla, no es lógico concluir que la nueva situación creada por la sentencia haya de regirse por la nueva legislación, que acaso exista en el instante del pronunciamiento. Por lo demás, aun haciendo a un lado toda consideración sobre las excelencias o defectos de la doctrina de Chiovenda y suponiéndola impecable, debe decirse que esa teoría ha sido rechazada por el derecho civil mexicano, como claramente se desprende de algunas de sus normas. Según el artículo 405 del Código Civil del Distrito Federal, la adopción puede revocarse por ingratitud del adoptado, y conforme al artículo 409 del propio código, la adopción deja de producir efectos desde que se comete el acto de ingratitud, aunque la resolución judicial que declare revocada la adopción, sea posterior. La sentencia que declara esa revocación, es indiscutiblemente constitutiva, dentro de la concepción de Chiovenda, por la misma razón por la que lo es la sentencia que declara perdida la patria potestad. Estamos pues, frente a una sentencia constitutiva cuyos efectos no parecen de la misma, sino que se producen desde antes, esto es, desde que se comete el acto que sirve de fundamento a la demanda sobre revocación. Por lo que ve el Código Civil de Yucatán, debe decirse que si bien no reproduce el artículo 409 citado, ello no se debió a que el legislador estimara que dicho precepto pugnaba con la teoría de Chiovenda, ya que en el propio código yucateco figuraban otros preceptos que son rotunda negación de esa doctrina, como acontece con los artículos 169 y 170, que retrotraen, en los casos que ellos determinan, los efectos de la nulidad de la sociedad legal, consecuencia de la del matrimonio, a la fecha de la celebración de éste."

Amparo civil directo 9379/42. Molina Castillo Mario. 4 de noviembre de 1943. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Emilio Pardo Aspe. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tesis Aislada, Semanario de la Suprema Corte de Justicia, quinta época, tercera sala, LXXVIII, pág. 2440

“CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD SON MERAMENTE DECLARATIVAS, AUNQUE GENEREN DERECHOS Y SEAN FAVORABLES AL PARTICULAR, NO CONSTITUYEN AUTORIZACIONES O DETERMINACIONES DE UN RÉGIMEN FISCAL Y, EN CONSECUENCIA, NO PUEDEN SER LIMITADAS EN SU VIGENCIA. Cuando las resoluciones administrativas que implican respuestas a consultas fiscales formuladas por los particulares **son**

meramente declarativas en cuanto al contenido, la interpretación y el alcance de la ley, así como a la valoración y calificación, para efectos fiscales de la actividad de la quejosa, o sea, **se limitan a constatar un derecho y situación jurídica predeterminados en la norma**, pero no dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas, aunque generen derechos y sean favorables al gobernado, **no constituyen** autorizaciones o **determinaciones de un régimen fiscal** y, en consecuencia, no se actualiza la hipótesis contemplada en el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, que limita la vigencia de las resoluciones a las que se refiere, al establecer que surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en que se otorguen, pues el precepto citado se refiere a resoluciones constitutivas de una situación o régimen fiscal específico y singular, en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una potestad discrecional conforme a la cual la autoridad elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar.”

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 361/2003. Carpicentro, S.A. de C.V. 21 de enero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

TERCERA PARTE.

Pregunta. ¿Qué ocurrirá primero, la muerte por inanición financiera de la empresa o la recuperación fiscal que destrabaría el precario estado actual de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Para contestar la pregunta que nos ocupa, es necesario recordar la precaria situación financiera de la empresa, para lo cual cabe recalcar que derivado de la mala situación económica del país, sus utilidades disminuyeron considerablemente y su liquidez se redujo rápidamente.

Asimismo, que a pesar de que se le devolvieron a la empresa las cantidades pagadas indebidamente por los ejercicios de 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 y 2000, quedando únicamente pendiente los intereses de los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, esos montos no fueron suficientes para que saliera a flote e incluso la planta de la cual era distribuidora le cerró la línea de crédito de unidades automotrices.

Derivado de lo anterior, desde mi punto de vista, lo que ocurre primero es la muerte por inanición financiera de la empresa, pues es ilógico pensar que ante la falta de fluidez y el cierre de la línea de crédito de la planta de la que era distribuidora, la empresa pudiera seguir operando, máxime que la inyección que recibió de las cantidades que le fueron devueltas no significaron una mejoría en sus finanzas y que con la reposición del procedimiento que solicitó la autoridad fiscal la empresa no recibiría dinero en un corto plazo.

CUARTA PARTE.

Pregunta 1. ¿Fue legal el embargo practicado a bienes de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

Claramente el embargo practicado a la empresa no fue legal, en virtud de que como se desprende del caso propuesto, ésta no tenía empleados a su cargo, por lo que no tenía el carácter de patrón y, por consiguiente, no tenía adeudos por concepto de cuotas obrero patronal a favor del IMSS, por lo que no encuadraba en el supuesto normativo del artículo 15, fracción III de la Ley del Seguro Social.

Aunado a lo anterior, la ilegalidad el embargo practicado a la empresa también deriva en que nunca le fue determinado a la empresa un crédito líquido por concepto de cuotas obrero patronales que pudiera ser exigible a través del procedimiento administrativo de ejecución que hiciera procedente el embargo de los bienes de la empres.

Lo que es más, tan fue ilegal el embargo practicado por el IMSS que nunca le fue notificado a la empresa un oficio por el cual se le diera a conocer la determinación de un crédito a su cargo por dicho concepto, lo que evidente transgrede la garantía de audiencia consagrada por el artículo 14 de la Constitución Federal, al no observar las formalidades esenciales de todo procedimiento.

Pregunta 2. ¿Los abogados estaban en tiempo para la promoción de algún posible amparo indirecto?

En un principio, no se estaba en tiempo para promover algún posible amparo indirecto en contra del embargo practicado por el IMSS, en virtud de que el embargo fue practicado el 29 de junio de 2004 y el señor Federico Damián Bustos solicitó la asesoría de sus abogados hasta el 24 de julio de 2004, excediéndose el plazo de 15 días que establece el artículo 21 de la Ley de Amparo.

Sin embargo, derivado de que el embargo que realizó el IMSS de los bienes de la empresa fue una apropiación ilegal sin que se respetara la garantía de audiencia de la que es titular la empresa, es jurídicamente procedente sostener que dicho embargo constituye una confiscación de bienes, la cual representa uno de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal.

De tal forma, al estar en presencia de uno de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal (confiscación de bienes), la demanda de amparo indirecto que se interpondría en contra del embargo practicado por el IMSS en contra de bienes de la empresa puede promoverse en cualquier tiempo, tal como lo establece el artículo 22, fracción II de la Ley de Amparo.

Sin pasar por al alto que los funcionarios del IMSS acudían mensualmente a la empresa para llevar cabo el embargo de bienes para garantizar adeudos por concepto de cuotas obrero patronales; sin embargo, dicha situación en nada contraviene la procedencia del amparo indirecto, pues como se ha señalado, al encontrarnos en presencia de uno de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal, como lo es la confiscación de bienes (como llevó a cabo el IMSS en contra de la empresa), el plazo para interponer el juicio de garantías es indefinido.

Con el objeto de sustentar mi dicho, se transcriben las tesis emitidas por nuestros tribunales, las cuales establecen lo siguiente:

“**CONFISCACION Y DECOMISO. SUS DIFERENCIAS BASICAS.** Confiscación y decomiso son dos figuras jurídicas afines, pero con características propias que las distinguen. Por la primera, debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional; en tanto que la última es aquella que se impone a título de sanción, por la realización de actos contra el tenor de leyes prohibitivas o por incumplimiento de obligaciones de hacer a cargo de los gobernados con la nota particular de que se reduce a los bienes que guardan relación con la conducta que se castiga, o sea, los que han sido utilizados como instrumento para la comisión de un delito o infracción administrativa, los que han resultado como fruto de tales ilícitos o bien los que por sus características, representan un peligro para la sociedad.”

Amparo en revisión 1394/94. Egon Meyer, S.A. 19 de marzo de 1996. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Juventino V. Castro y Castro y Humberto Román Palacios por estar desempeñando un encargo extraordinario. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de mayo en curso, aprobó, con el número LXXIV/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a trece de mayo de mil novecientos noventa y seis. (Énfasis añadido)

“**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. NO LE RESULTAN APLICABLES LAS PRERROGATIVAS PROCESALES QUE ESTABLECE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 22 DE LA LEY DE AMPARO, EN RELACIÓN CON LOS ACTOS PROHIBIDOS POR EL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.** El artículo 22 de la Carta Magna prohíbe las penas inusitadas y trascendentales, específicamente, las de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento, la confiscación de bienes y la multa excesiva. Por otra parte, la Ley de Amparo otorga ciertas prerrogativas procesales a quienes reclaman actos prohibidos por dicho precepto constitucional, y así, el artículo 22, fracción II, de la mencionada ley, prevé que la demanda de garantías puede promoverse en cualquier tiempo. Estas y otras prerrogativas procesales dentro del juicio de garantías, rigen para todos los actos prohibidos por el artículo 22 constitucional, pues esta disposición establece una tutela privilegiada a la vida, la libertad, la integridad física y la dignidad de la persona, pero no tratándose de actos derivados del procedimiento administrativo de ejecución previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, como el embargo precautorio y la

designación de un interventor con cargo a la caja, en virtud de que con tales actos no se ponen en peligro aquellos derechos fundamentales.”

Amparo en revisión 2768/98. Jorge Fausto Calles Broca. 7 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López. (Énfasis añadido)

AMPARO. TERMINO PARA SU INTERPOSICION. TRATANDOSE DE CONFISCACION DE BIENES RIGEN LAS PRERROGATIVAS PROCESALES QUE ESTABLECE LA LEY DE AMPARO EN RELACION CON LOS ACTOS PROHIBIDOS POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. El artículo 22 de la Carta Magna prohíbe penas inusitadas y trascendentales y, específicamente, la confiscación de bienes, entre otras; por otra parte, la Ley de Amparo otorga ciertas prerrogativas procesales a quienes reclaman actos prohibidos por dicho precepto constitucional y así, el diverso numeral 22, fracción II, de aquel cuerpo legal, prevé que la demanda de garantías puede promoverse en cualquier tiempo; en tal circunstancia, si el acto reclamado se hace consistir en dicha confiscación, aquélla, en este aspecto, no resulta ser extemporánea, pues el dispositivo de la ley de la materia indica que el término de quince días para interponer la demanda de amparo, no rige tratándose de los actos prohibidos en el artículo constitucional de referencia.”

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión (improcedencia) 32/97. Eleuterio Mancera Sánchez. 13 de febrero de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Refugio Raya Arredondo. Secretario: Ignacio Cuenca Zamora. (Énfasis añadido)

Pregunta 3. En caso afirmativo, ¿procedería la suspensión provisional del acto reclamado?

Al señalar como acto reclamado la confiscación de bienes ilegal que realizó el IMSS en perjuicio de la empresa, en términos del artículo 22 de la Constitución Federal, se actualiza el supuesto normativo para la procedencia de la suspensión del acto reclamado, siendo que la misma es oficio y sería decretada de plano en el mismo auto en el que el Juez de Distrito admita la demanda, tal como lo prevé el artículo 123 de la Ley de Amparo.

Pregunta 4. ¿Cómo podría probar el interés jurídico en caso de la procedencia del amparo indirecto?

Sería necesario exhibir las actas del embargo que practicó el IMSS, pues sólo a través de dichos documentos se acreditaría el interés jurídico que tiene la empresa para solicitar la protección de la Justicia Federal.

No dejando de advertir, que aunque no siendo necesario para demostrar la procedencia del juicio de amparo, sería preciso también exhibir la documentación con la que se acredite que la empresa tiene la propiedad de los bienes embargados ilegalmente por el IMSS, lo cual reforzaría la afectación que sufrió aquéllas en su esfera jurídica con motivo del acto de autoridad ilegal.

Pregunta 5. ¿Se podría aprovechar la situación para promover amparo contra leyes, respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y la posible constitucionalidad de las cuotas obrero patronales?

Derivado de que la empresa sufrió una afectación directa y concreta en su esfera jurídica resultado de las facultades coercitivas con las que cuenta el IMSS, sí resultaría procedente promover un amparo en contra de las disposiciones que le atribuyen dichas facultades a esa dependencia.

En el caso de las cuotas obrero patronales, considero que no procedería reclamar su inconstitucionalidad, en virtud de que la empresa no tendría el interés jurídico para promover dicho amparo, al no tener el carácter de patrón y, por ende, no tener la obligación de pagar las cuotas obrero patronales, lo cual haría improcedente la vía.

QUINTA PARTE.

Pregunta 1. ¿Hubo violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito?

Con el simple hecho de haber llevado a cabo el remate de los bienes embargados, el IMSS actuó en contra de la suspensión decretada por el Juez de Distrito, pues al haber sido

notificada (situación que se presume y que resulta indispensable para acreditar una violación) del otorgamiento de la referida medida cautelar, esa dependencia debió ajustar su actuación conforme a dicha providencia y omitir realizar cualquier acto tendiente a desatenderla o eludirla.

Pregunta 2. ¿La autoridad responsable cometió algún delito?

Sí cometió un delito, pues al desatender la medida cautelar concedida por el Juez de Distrito a favor de la empresa, la autoridad es responsable por violación a la suspensión, actualizándose el supuesto normativo para proceder en su contra en términos de los artículos 107, fracción XVII de la Constitución Federal y 206 de la Ley de Amparo, por el delito de abuso de poder.

Cabe señalar, que la acción penal y la sanción en contra de la autoridad responsable se encuentran descritas en el artículo 215 del Código Penal Federal.

Sirve de apoyo para las respuestas a las preguntas 1 y 2 anteriores, la siguiente tesis:

“SUSPENSIÓN PROVISIONAL EN AMPARO INDIRECTO. LA AUTORIDAD RESPONSABLE, AL TENER CONOCIMIENTO DEL MOMENTO EXACTO EN QUE AQUÉLLA FUE CONCEDIDA, DEBE AJUSTARSE A DICHA PROVIDENCIA CAUTELAR, CONSIDERANDO EL INSTANTE EN QUE SE OTORGÓ Y, EN SU CASO, COMPONER LA EJECUCIÓN QUE HUBIERA PRACTICADO, LO QUE PODRÍA TRADUCIRSE, INCLUSIVE, EN DESHACER SU ACTUACIÓN EN LA MEDIDA DE LO POSIBLE, PERO SIN QUE ELLO IMPLIQUE DARLE EFECTOS RESTITUTORIOS. Si se toma en cuenta que la **suspensión** surte sus efectos desde el instante en que se decreta, que los plazos en el incidente relativo se computan de momento a momento y que entre su otorgamiento y notificación a la autoridad, ésta podría ejecutar el acto y contravenir la existente medida sin estar notificada de ella, debe concluirse entonces, que la autoridad responsable, al tener conocimiento del momento exacto en que fue concedida la medida, tendrá la obligación de ajustar su actuación a dicha providencia considerando el instante en que se otorgó y, en su caso, componer la ejecución que hubiera practicado, lo que podría traducirse, incluso, en deshacer su actuación en la medida de lo posible. Esta forma de actuar no implica dar efectos restitutorios a la suspensión, sino hacer efectiva una medida que

jurídicamente protege de la ejecución estatal desde el instante de su otorgamiento, así como darle oportunidad a la entidad de recomponer sus actos -cuando sea notificada- para evitar que se le declare responsable por violación a la suspensión y se proceda en su contra en términos de los artículos 107, fracción XVII, de la Constitución Federal y 206 de la Ley de Amparo, en caso de que se tramite y resuelva el incidente a que refiere el artículo 143 de la ley de la materia, en el cual se dilucidará si la autoridad, a pesar de estar notificada de la suspensión y del momento de su otorgamiento, determinó imponer su actuación contra los efectos de la medida concedida. Lo anterior deriva de la jurisprudencia 1a./J. 165/2005 sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, enero de 2006, página 637, de rubro: "VIOLACIÓN A LA SUSPENSIÓN. LA DENUNCIA PUEDE HACERSE DESDE QUE LA RESOLUCIÓN QUE LA CONCEDIÓ SE HAYA NOTIFICADO A LA AUTORIDAD RESPONSABLE.", en la cual se distingue entre efectos y procedimientos en materia de suspensión, por un lado y por otro, y en la responsabilidad en la que incurre la autoridad cuando, después de ser enterada de la medida, intencionalmente la viola desatendiéndola o eludiéndola. En el primer aspecto se estudian sus efectos desde que se emite dicha medida por la autoridad judicial y, en el segundo, se analiza la intencionalidad con que actúa la autoridad para burlar una suspensión, siendo aquí donde es dable tener en cuenta la fecha y momento en que se notifica a la entidad estatal la medida, por las consecuencias responsabilizantes que se producen en los ámbitos constitucional, penal o incluso civil, por los daños que, por incumplimiento, podrían ocasionarse al quejoso."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Incidente de suspensión (revisión) 99/2010. Trinidad García Rivera. 8 de julio de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Secretario: Jorge A. de León Izaguirre.

Pregunta 3. ¿Procede algún medio de defensa en contra del incumplimiento de la responsable, de no devolver las cantidades en el plazo ordenado?

Ante el incumplimiento por parte de la autoridad responsable de pagar a la empresa los intereses de las cantidades pagadas indebidamente en los ejercicios de 1993, 1994 y 1995, conforme a lo ordenado por la Sala Fiscal, procedería el recurso de queja previsto en el artículo 239-B, fracción b) del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que claramente existe una omisión por parte de la responsable en pagar los intereses generados en dichos ejercicios.

Es importante señalar, que la omisión por parte de la autoridad responsable versa sobre la sentencia que fue dictada al resolver la queja por defecto en el cumplimiento de la sentencia dictada el 29 de octubre de 2002.

No es óbice para concluir lo anterior, que con anterioridad la empresa haya interpuesto la queja por defecto en el cumplimiento de la sentencia dictada el 29 de octubre de 2002, en virtud de que el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que se interponga “por una sola vez” cualquiera de las quejas que regula, por lo que si procedería la interposición de la queja por omisión en el cumplimiento, al ser distinta a la interpuesta previamente.

Apoya lo anterior, la tesis de jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece lo siguiente:

“QUEJA. AQUELLA QUE BUSCA EL PUNTUAL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, PUEDE PROMOVERSE EN UNA SOLA OCASIÓN POR CADA UNO DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDENCIA (ARTÍCULO 239-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). El artículo 239-B, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece dos géneros de queja, de acuerdo al momento procesal en que se intente: a) La enderezada contra el incumplimiento por parte de las autoridades demandadas respecto al auto en que se concede al actor la suspensión del acto impugnado, y b) La intentada para lograr el puntual cumplimiento de una sentencia. Sin embargo, también existen cuatro supuestos de procedencia de esta instancia en la etapa de cumplimentación del fallo anulatorio: a) por exceso en el cumplimiento de las sentencias; b) por defecto en su cumplimiento; c) por repetición del acto anulado; y, d) por omisión de las autoridades obligadas al cumplimiento. En estos casos, el particular podrá ocurrir en queja "por una sola vez" a la Sala Regional o Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el entendido de que ello significa que podrá acudir a dicha instancia por una sola ocasión, en cada uno de los diferentes supuestos previstos en la norma.”

Contradicción de tesis 138/2003-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto del Décimo Noveno Circuito y Segundo del Noveno Circuito. 18 de agosto de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Constanza Tort San Román.

Tesis de jurisprudencia 154/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del ocho de octubre de dos mil cuatro.

Pregunta 4. ¿En caso de proceder algún medio de defensa, con qué término se cuenta?

En virtud de que el medio de defensa que procede en contra de la omisión por parte de la autoridad responsable del cumplimiento de la sentencia de la Sala Fiscal, el término para su interposición es indefinido tal como lo establece el artículo 239-B, fracción II del Código Fiscal de la Federación.