

## “Seguridad jurídica de los contribuyentes en el ordenamiento hacendario municipal de Veracruz”

Yesenia del Carmen Trejo Cruz<sup>1</sup>\*

*<sup>1</sup>Doctora en Derecho; PosDoctora en Derecho Tributario Europeo y Especialista en Gestión Tributaria por la Universidad de Castilla-La Mancha, Toledo, España; Investigadora de Tiempo Completo en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U.V. México.*

Recibido 03 de septiembre de 2014; Aceptado 14 de noviembre de 2014

### Resumen

El tema de las contribuciones para la obtención de ingresos de los gobiernos, resulta fundamental para su desarrollo económico, jurídico y democrático en la sociedad. En virtud de que las finanzas públicas del Estado, se integran con las finanzas privadas de sus nacionales y residentes en su territorio. De la relación jurídica tributaria que nace entre los contribuyentes como sujetos pasivos y el Estado como sujeto activo; se deriva como objetivo primordial, el cobro y pago de impuestos-contribuciones, dando paso por lo tanto a elementos jurídicos y económicos de las contribuciones. En este orden de ideas, el Estado al momento de establecer y realizar la obtención de ingresos, a través del Poder Legislativo y Poder Ejecutivo respectivamente, actualiza y da vida a los supuestos hipotéticos tributarios, contemplados en nuestro texto constitucional, demás leyes fiscales y financieras secundarias; situación que se traduce en la debida aplicación del principio de legalidad entre gobernantes y gobernados. No obstante lo anterior, los particulares-contribuyentes de los ámbitos municipal, estatal y federal, deben contar con todos los medios y mecanismos jurídicos que les permitan el verdadero cumplimiento de una relación de certeza y seguridad jurídica frente a las autoridades fiscales, para el cumplimiento del Estado de Derecho y Justicia Fiscal, vía una correcta aplicación de sus derechos y garantías, como contribuyentes obligados al pago de impuestos. Para el caso concreto que nos ocupa, se analizará la falta de certeza y seguridad jurídica de los contribuyentes obligados al pago de contribuciones municipales, de acuerdo al Código Hacendario Municipal del Estado de Veracruz, carente de medios de impugnación ordinarios a favor de los contribuyentes.

**Palabras clave:** Seguridad jurídica, contribuciones, impuestos.

### Abstract

The issue of taxation for the governments revenue gain is fundamental for the economical, juridical and democratic development of society, as the public finances are composed of the private resources of their nationals and residents in their territory. From the juridical tributary relation which rises between contributors (passive subjects) and the State (active subject) derives the recovery and taxes payment as a primordial purpose, which consequently implies juridical and economical elements in the contributions. In that sense, at the moment of stabilizing and realizing the revenue gain, throughout the legislative power and the executive power respectively, the State actualizes and gives life to the supposed hypothetical contributors that are considered in our constitutional text, as in other fiscal and finance secondary laws. This situation refers to the right application of the legality principle between ruling and ruled people. However, the particular contributors of the municipal, state and federal levels must count on all the means and juridical mechanisms which can bring the just achievement of a certain and sure juridical relationship, in front of the fiscal authorities, for the “Rule of Law” and fiscal justice achievement, through a correct application of their rights and warranties as contributors obliged to pay taxes in the federal, state and municipal levels. In order to explain our concrete case, we will analyze the lack of certainty and juridical safety for the contributors obliged to pay municipal taxes, according to the Municipal Fiscal Code of the Veracruz State which lacks of ordinary request mechanisms in favor of the contributors.

**Key words:** Legal certainty , contributions, fees.

### Introducción

El tópico de la seguridad jurídica es un tema de estudio, abordado principalmente por los especialistas de la ciencia jurídica, es decir, que dentro del campo del Derecho y con fundamento en nuestro Texto Constitucional Federal que nos rige, así como las anteriores constituciones que han estado en vigor en nuestro país; la seguridad jurídica establecida para los ciudadanos, debe observarse en todas las áreas jurídicas que coexisten junto con las distintas relaciones que detentan los particulares frente al Estado.

El Estado de Derecho desde su aparición en el

siglo XVIII, trae aparejada la creación de las Constituciones, como instrumento jurídico que establece la división de poderes, forma de gobierno, relación entre particulares, relación entre gobernantes y gobernados, y los derechos fundamentales; como ejes rectores para el desarrollo de una Nación.

De lo anterior se observa, la importancia y trascendencia que reviste el tema de la seguridad jurídica para el Estado de Derecho, incluida en las garantías, determinadas a priori en la Ley Fundamental, a favor de todo ciudadano. Las cuales se pueden traducir en derechos expresos reconocidos por el texto constitucional, leyes

\*Autor para Correspondencia: maestriaderecho@hotmail.com

secundarias, actos administrativos y fiscales, es decir; se trata de un conjunto de principios que deben propiciar a los ciudadanos, una mejor forma de vida, por medio del establecimiento de supuestos normativos que tienden a la protección integral de la persona.

En cuanto hace a los gobernantes, la seguridad jurídica como parte de la clasificación de las prerrogativas constitucionales, representan para aquellos, limitantes en su actuación frente a los gobernados, pues todos aquellos derechos y protección jurídica creados para los ciudadanos, se traducen en diques hacia la esfera jurídica y patrimonial de las personas.

En este orden de ideas, consideramos que la seguridad jurídica representa hoy y siempre un tema de interés para la sociedad, la cual requiere de su cumplimiento fáctico y jurídico, en la actuación de las autoridades y órganos del Estado.

En el caso de la materia jurídico-fiscal, mucho hay que cuestionar sobre la seguridad jurídica para los contribuyentes, de acuerdo al Sistema Tributario Mexicano actual, en lo general y en particular en cada ordenamiento jurídico secundario.

No obstante que la materia fiscal es tan amplia y que de acuerdo a la distribución que se hace de los sujetos activos, atentos a lo que establece nuestro Texto Constitucional en su numeral 31 Fracción IV, en donde configuran como tal la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal, delimitamos nuestro estudio al ámbito fiscal municipal en el Estado de Veracruz, en cuyo espacio territorial se da la aplicación del Código Hacendario Municipal Genérico, el cual constituye nuestro objeto de estudio en cuestión.

De esta forma expresamos como planteamiento central la siguiente interrogante: El Código Hacendario Municipal Genérico para el Estado de Veracruz, ¿contiene los principios constitucionales rectores en materia de seguridad jurídica para los contribuyentes?

Delimitando aún más nuestro estudio, nos podríamos preguntar: si el Código Hacendario Municipal Veracruzano, a través de los medios de impugnación, ¿cumple con la seguridad jurídica de los contribuyentes?

Acto seguido, el contenido de la presente investigación, se abordará en razón de los principios que rigen a la potestad tributaria del Estado, en aras de establecer un precedente teórico para la ejecución de funciones fiscales en materia municipal, así también, consideramos oportuno

incluir planteamientos sobre la seguridad jurídica, que aplican en los contribuyentes en general; con extensión a las relaciones que detentan en este sentido el fisco y los particulares; en la obtención de ingresos y por ende los procedimientos que deriven de ello, como resultado de impugnaciones que puedan proceder contra los actos de tal autoridad.

## Metodología y desarrollo

El desarrollo del presente estudio, lo estructuramos en dos tópicos previos, que nos permiten establecer las bases y contenidos, relativos a la materia fiscal en general, delimitándolos en lo particular, al ámbito fiscal municipal, los cuales sirven de conducto para el desarrollo de nuestro tema central aludido.

### *Potestad tributaria del Estado.*

No podemos hacer un estudio de las contribuciones o política fiscal, sin determinar previamente la potestad fiscal del Estado.

La potestad tributaria del Estado, en ocasiones es denominada por algunos autores como lo hace el Dr. Gregorio Rodríguez Mejía (1994) “como una facultad tributaria”; por otros como Sergio Francisco de la Garza (1961) como “poder fiscal”.

En este orden, retomamos las ideas del autor Carlos M. Giuliani Fonrouge (1976) para denominar al poder tributario como “la potestad del Estado, para determinar y exigir las contribuciones a las que se hagan acreedores los contribuyentes”, de acuerdo a los criterios de vinculación entre el sujeto pasivo y el activo, abarcando de igual forma, a los ingresos por prestación de servicios, bienes, ganancias y consumo.

El tema del poder o potestad tributaria del Estado se encuentra íntimamente ligado con las funciones públicas del mismo. En la potestad tributaria se analizan funciones que corresponden al Poder Ejecutivo Federal de acuerdo al artículo 49 constitucional, en materia tributaria, como instrumento de la política fiscal.

En este mismo sentido se manifiesta el autor Raúl Rodríguez Lobato (2000) en su obra de Derecho Fiscal, cuando señala que la potestad tributaria del Estado consiste “en el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”.

Desde el punto de vista del autor anterior, la

potestad del Estado se encuentra justificada por el fin que sigue la recaudación de las contribuciones, que es precisamente sean destinadas a cubrir los gastos públicos, ya sea de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios. De esta forma se da cumplimiento a los imperativos constitucionales que determinan el cobro de las contribuciones.

En la potestad tributaria del Estado, aunque su realización corresponde al Poder Ejecutivo Federal principalmente, participan de ella también el Poder Legislativo de acuerdo al principio de legalidad, para la expedición de las leyes que determinan las contribuciones y la forma en que deben de cobrarse tales ingresos.

En lo correspondiente al Poder Judicial, este órgano público participa a petición de los particulares cuando recurren a una instancia superior a la que dictó el acto administrativo que contiene el cobro o determinación de las contribuciones; por medio de la vía del amparo directo o indirecto, cuando se trata de violaciones a los procedimientos de determinación, verificación y cobro de las obligaciones fiscales.

Con la actuación de las autoridades anteriores se constituye y ejerce el poder tributario del Estado; el cual se encuentra distribuido entre sus órganos públicos y al mismo tiempo se regula por medio de actos legislativos, administrativos y jurisdiccionales.

La potestad tributaria del Estado desarrollada por el órgano administrativo, es la que nos permite la explicación del tema que se plantea, en razón de que ha existido desde siempre, pues el Estado necesita de una serie de recursos y medios que le permitan satisfacer sus objetivos en la sociedad. En un principio, aquella se enfocaba al cobro de las contribuciones o impuestos para cubrir los gastos de guerra, posteriormente los ingresos tributarios del Estado se destinaron a cubrir las necesidades de la Hacienda Pública. (Von Eheberg, 1945).

Actualmente los ingresos tributarios tienen como finalidad satisfacer las necesidades públicas de la sociedad y la administración, por medio de los gastos públicos.

Cualquiera que sea la terminología que se utilice para identificar el poder tributario del Estado resulta aplicable en la imposición y cobro de las contribuciones, pues se trata de destacar a esta función del Estado como irrenunciable y necesaria para el desarrollo del mismo.

El ilustre Ignacio Burgoa (1973), haciendo alusión al pueblo romano, nos dice que esta potestad del pueblo en manifestar su fuerza de dominación y mando recibe el nombre de

“maiestas”, donde el pueblo es autosuficiente y tienen la capacidad para realizar asimismo sus fines.

En este orden de ideas, la Potestad Tributaria del Estado incluye la participación de los ciudadanos, para depositar en sus representantes su poder soberano y realizar como órganos públicos a nombre del Estado el poder fiscal o tributario, con fundamento en la Constitución y la ley que les marca sus derechos y obligaciones. Posteriormente esta función ya materializada se ejerce por medio de las leyes fiscales aprobadas por los Congresos respectivos, así como por los actos realizados por el órgano administrativo y sus autoridades fiscales; para aplicar en la esfera administrativa a su exacta observancia, las leyes fiscales, a los sujetos que son acreedores al cumplimiento de obligaciones hacendarias.

En cuanto a la vía procesal, depende de los sujetos pasivos como parte de una relación jurídico-fiscal, el iniciar los procedimientos administrativos, contenciosos administrativos y jurisdiccionales; para resolver en éste último caso, las controversias con el fisco, por medio de las resoluciones que emitan los órganos administrativos, jurisdiccionales y judiciales.

Por lo anteriormente expresado, la Potestad Tributaria del Estado, la ubicamos especialmente bajo el poder de imperio depositado en los órganos públicos, vía la Constitución y la elección popular, para determinar y exigir el cobro de las contribuciones, de acuerdo al artículo 31 fracción IV constitucional.

La competencia fiscal o tributaria, la tienen aquellos órganos administrativos que por mandato constitucional y legal, son depositarios de las facultades y potestades que se requieren para hacer efectiva la obtención de ingresos públicos ordinarios.

La competencia fiscal de los órganos administrativos materializa la potestad tributaria del Estado en una esfera administrativa-fiscal. Ambas funciones no se contraponen; por el contrario, la potestad tributaria es el género y la competencia tributaria es la especie.

El autor argentino Dino Jarach (1969) señala que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y la actividad administradora de las contribuciones. En este caso los órganos administrativos, carecen de la connotación de potestad, en virtud de que no existe una relación de poder sino de sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo,

como del particular como sujeto pasivo de la relación tributaria.

La Potestad Tributaria no tiene porqué ser confundida con la competencia tributaria, pues es evidente con lo que acabamos de precisar; que la primera queda manifestada en la Constitución y en la ley; distribuida entre los poderes públicos; mientras que la competencia tributaria se traduce en las facultades expresamente señaladas a las autoridades administrativas-fiscales, de acuerdo al principio de legalidad.

#### *Atribuciones de la autoridad fiscal municipal.*

Las atribuciones que le corresponden realizar a las autoridades fiscales municipales se clasifican en: atribuciones fiscales, administrativas, financieras, de administración, sancionadoras y presupuestales. Para el presente trabajo, destacamos las funciones fiscales de la autoridad hacendaría municipal, por ser las que permiten la obtención de ingresos municipales ordinarios. Sin embargo, consideramos de interés señalar en forma genérica los aspectos que rigen a toda administración pública, y que permiten el desarrollo del Estado a través de la organización y actuación de sus entes públicos.

“Para la integración de la materia tributaria, se requiere del conocimiento y aplicación de diversos principios que permitan la creación y aplicación de un derecho tributario armónico y justo, entre los que destacan los de índole constitucional (reconocidos a priori) como elementos conducentes en todo sistema tributario. (Trejo, 2008)

#### *Organización de la administración tributaria*

La administración tributaria para el cumplimiento de sus objetivos, requiere de la realización de ciertas acciones intrínsecas, en las que destacan las siguientes:

##### ✓ *Sistemas de organización.*

La administración tributaria puede tener una estructura básica funcional o por impuestos:

1. *Estructura funcional*, se apoya principalmente en las funciones federales que se realizan para el cobro de impuestos, denominada función normativa, así como la relación directa que establece frente a los contribuyentes para el cobro de las contribuciones, denominada función operativa.

2. *Organización por impuestos*, la administración

tributaria se ordena por oficinas, cada una administra distintos tipos de impuestos. Como se observa en la estructura tributaria que prevalece en la administración hacendaría municipal, atiende más a la organización por impuestos, en razón de las políticas fiscales internas que se determinan para una mejor aplicación de las normas fiscales y sobre todo, si tomamos en cuenta que la autoridad fiscal depositada en el Estado, es una sola que se divide en Federal, Estatal y Municipal de acuerdo a los niveles de gobierno.

“La distribución de competencias tributarias ha representado el concierto y negociación entre autoridades fiscales (de la Federación y entidades federativas, así como de los municipios), en aras de buscar una mejor distribución y asignación de [...] recursos económicos, con fuente en el pago de contribuciones.” (Trejo, 2009).

#### *Consolidación o fraccionamiento de funciones.*

La tendencia en los sistemas tributarios va en el sentido de la concentración de funciones y atribuciones entre la misma administración pública, independientemente del nivel de gobierno del que se trate, y no delegar tales atribuciones en entes distintos al Estado. Este caso aplica idóneamente para las atribuciones que realiza el municipio a través del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las que coadyuvan con la autoridad fiscal para el cobro de contribuciones federales.

#### *Descentralización.*

Entendiendo a la descentralización en un sentido amplio, se advierte, sobre todo en el ámbito de los países de gran extensión territorial, una centralización de las funciones normativas, tanto desde el punto de vista geográfico como en la toma de decisiones. En cuanto a la descentralización geográfica, ella se da prácticamente en todos los países en el ámbito operativo.

Este aspecto podríamos considerarlo de aplicación a nuestra estructura tributaria, en sus distintos niveles de gobierno.

“...cabe destacar los principios de separación de funciones gestoras y resolutorias de reclamaciones y recursos, y de las funciones liquidadoras y sancionadoras, si bien tal separación no es absoluta en lo organizativo, pues determinadas funciones revisoras

(revocación, rectificación de errores, reposición), como veremos, están encomendadas a los mismos órganos...” (Cayón, 2006).

#### *Tipo de funciones.*

Se acostumbra identificar las funciones de la administración tributaria, clasificándolas en funciones normativas y operativas o en funciones principales y auxiliares. Este tipo de funciones tiene una aplicación en el sistema tributario mexicano, y en el caso del municipio, dichas funciones representan el mismo grado de importancia, sí consideramos que la autoridad municipal fiscal, de acuerdo al Código que la regula, posee amplias facultades frente a los administrados, aunque no se clasifiquen propiamente en funciones principales y auxiliares; todas reflejan el mismo grado de importancia, tanto las realizadas por los sujetos activos de derecho como las realizadas por los sujetos pasivos de hecho.

En las funciones esenciales de la administración tributaria, se ubican fundamentalmente las de recaudación y auditoría, quienes en su conjunto pueden denominarse Función de Fiscalización o Control. “La hacienda municipal es, por así decirlo, la parte líquida y revolvente del patrimonio municipal”. (Ándrade, 2006).

✓ La función de recaudación involucra las actividades dirigidas al cobro de la deuda tributaria, incluyendo aspectos como: el cobro de impuestos, identificación de contribuyentes morosos en el pago del impuesto y procedimientos de cobro por vía de ejecución forzada.

“Como es sabido, las contribuciones en general (en el ámbito municipal) tienen como función principal la recaudación de recursos económicos, en la modalidad de impuestos y contribuciones de mejoras, en su carácter originario, derivado de los supuestos normativos específicos a cada caso concreto.” (Trejo, 2009).

✓ La función de auditoría se concreta principalmente en la verificación, en el ámbito de la oficina fiscal o en el domicilio del contribuyente, y la corrección del impuesto a pagar.

Para el análisis de la seguridad jurídica de los contribuyentes, es necesario que al lado de estas dos funciones básicas de la autoridad fiscal, se desarrollen los procedimientos jurídico-fiscales,

por medio de los cuales se dé cumplimiento a los derechos y garantías que le asisten a los contribuyentes. De esta forma, se da un equilibrio entre las funciones económicas y jurídicas de la autoridad fiscal en la obtención de ingresos. (Secretaría Ejecutiva, 1982)

#### *Funciones fiscales y financieras de la hacienda pública.*

Estas funciones por la importancia que representan en la obtención de ingresos del Estado mexicano, tienen que estar vinculadas y retroalimentadas una a la otra, ambas tienen una misma finalidad, la obtención de los ingresos, la administración y erogación de los gastos públicos ya que por medio de ellas se desarrollan las funciones públicas del Estado en el ámbito económico. Tratándose del ámbito fiscal municipal, no existe una separación orgánica ni legal de las mismas, como ocurre en materia fiscal federal, pues al contrario, se trata de una unificación de funciones fiscales y financieras en la misma autoridad municipal.

Las funciones fiscales se refieren a la recaudación de los ingresos por medio de las unidades administrativas en el ámbito local, las cuales se enfocan específicamente a la determinación y cobro de impuestos municipales: “La práctica de las diligencias que hacen los auditores fiscales, facultados para ello, los somete al cumplimiento de diversos preceptos legales y constitucionales, pues el desarrollo de la visita se convierte en una inspección para el contribuyente.” (Trejo, 2009).

Las acciones realizadas por las autoridades fiscales municipales; se desarrollan por medio de las siguientes actividades:

- ✓ Facultades de comprobación de obligaciones fiscales.
- ✓ Facultades de determinación y cobro de los créditos fiscales.
- ✓ Declarar la cancelación de los créditos fiscales.
- ✓ Autorizar las devoluciones que correspondan de acuerdo a ley.
- ✓ Realizar el procedimiento administrativo de ejecución.
- ✓ Suspender los procedimientos administrativos y de ejecución.
- ✓ Contestar las consultas y promociones de los particulares.
- ✓ Brindar asistencia y orientación a los contribuyentes.
- ✓ Expedir circulares para dar a conocer los criterios aplicables a los contribuyentes.

- ✓ Imponer sanciones.
- ✓ Solicitar el auxilio de la fuerza pública para realizar el procedimiento coactivo de cobro.
- ✓ Declarar la nulidad o revocar de oficio los actos administrativos.
- ✓ Intervenir como parte en los juicios fiscales.

Estas funciones le permiten al municipio obtener por la vía de las contribuciones, recursos económicos necesarios para su desarrollo y cumplir necesidades sociales.

En este ámbito, el municipio posee una serie de facultades que posibilitan el diseño de políticas fiscales internas, así como las medidas que posibiliten el control y verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; que de acuerdo con las leyes fiscales están obligadas a ello. (Código Hacendario Municipal, 2012).

Igualmente ocurre en la legislación española que delimita la actuación de los entes fiscales, en la gama de atribuciones que deben realizar en atención al concierto de normas tributarias de los sujetos activos; “en el ámbito local, se establece la posibilidad de organizar su propio aparato administrativo para la gestión tributaria, pero respetando la competencia estatal en aquellas funciones que por ley se reservan a esta Administración tributaria.” (Delgado, 2008).

3. *Seguridad Jurídica*, la mayoría de los estudiosos del derecho fiscal; como Sergio Francisco de la Garza, Hugo Carrasco Iriarte y Ernesto Flores Zavala, reconocen que las normas fiscales deben de contener los principios universales de justicia; los cuales se deben aplicar a favor de los intereses económicos y jurídicos de los contribuyentes, y que el Estado tiene que realizar su actuación administrativa, sin perder de vista el interés general, es decir; no anteponer el interés individual al colectivo.

Por otro lado, la observancia de las garantías de seguridad jurídica, también es importante en este campo; para solucionar por un lado los conflictos entre la administración y los particulares. Aunque esta seguridad jurídica se observa más robustecida en cuanto a su aplicación, cuando el derecho coordina los esfuerzos de todos los destinatarios de la norma fiscal; a fin de alcanzar el bienestar de los mismos; en la búsqueda del bien común.

“La tramitación de la Revocación fiscal, como instrumento procesal que garantiza los

derechos del contribuyente, [...] se concreta a optimizar [su] sustanciación [...] para brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.” (Trejo, 2008).

El autor Gustav Radbruch (1975) se manifiesta en el mismo sentido que Luis Recasén Siches, cuando sostiene que el bienestar común de los ciudadanos, en primer lugar debe estar inspirado en los principios de justicia y legalidad, contemplando a los ciudadanos de un Estado en un marco de generalidad e igualdad bajo el imperio de la ley. Además considera que la seguridad jurídica para las personas en este caso los contribuyentes, “implica un saber a qué atenerse, una garantía de que los derechos colectivos e individuales serán respetados y protegidos por el ordenamiento jurídico”.

“Con la promoción de los medios de impugnación ante la misma autoridad que emitió el acto o su superior jerárquico, los contribuyentes logran el cumplimiento a su seguridad jurídica y la certeza en sus derechos fiscales, de parte del Estado vía el orden jurídico correspondiente y sus respectivas unidades administrativas fiscales.” (Trejo, 2007).

La seguridad jurídica entendida por Gustavo Radbruch (1975), nos lleva a determinar que la esfera jurídica colectiva o individual tiene que ser respetada por los órganos que actúan a nombre del Estado; el principio de legalidad nos da la limitante para su actuación. Por otro lado, la seguridad jurídica implica la certeza y conocimiento de las normas jurídicas o disposiciones legales. Esto no quiere decir que el derecho tenga que ser estático y mucho menos el derecho tributario.

Bien señala Arturo de la Cueva (1989) en su obra denominada: “Justicia, Derecho y Tributación”, que las: “Estructuras políticas buscan, desde su propia perspectiva, una situación de seguridad y estabilidad, en función de la cual cometen grandes injusticias, por convenir así a los intereses imperantes, negándose la existencia de un Estado de Derecho que encierre la vivencia tanto de la justicia, como de la seguridad”.

La seguridad jurídica para el autor Rafael Preciado Hernández (2008), es un criterio que se relaciona más que con el aspecto racional y ético del derecho, con su aspecto técnico, positivo y sociológico. La seguridad “es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus

derechos no serán objeto de ataques violentos". Por seguridad, también debemos entender que el conocimiento que tienen las personas con aquello que pueden hacer, exigir o que están obligadas a evitar o impedir; es decir; el conocimiento que tiene de sus libertades, derechos y obligaciones que les garantiza e impone el derecho tributario; en otras palabras; la seguridad es la protección que espera recibir la persona de parte del Estado y que tiene reconocida a través del orden jurídico vigente.

"Desde el punto de vista de la impartición de justicia, el legislador fiscal presupone el conocimiento y reconocimiento de los principios generales de todo proceso jurisdiccional, en el que se deben de observar los lineamientos constitucionales como precedente en toda institución jurídica que se implementa en la vida del derecho." (Trejo, 2010).

El concepto de seguridad jurídica como ya vimos, incluye las nociones de orden, eficacia y justicia. El orden, es el plan general expresado por la legislación vigente, que determina el campo de acción de la persona frente a los demás; pero ésta seguridad jurídica, no se tiene que dar en el campo teórico únicamente; es decir, una legislación que no es observada por los particulares y que tampoco se cumple por las autoridades, es un orden legal ineficaz; además, éste orden para que tenga el calificativo de jurídico y eficaz, tiene que ser justo, de lo contrario cobra vida la frase citada por Carnelutti, que alude al poder legislativo en razón de la justicia.

Al criterio señalado, sumamos la opinión del autor Preciado Hernández, cuando expresa que una ley que es injusta no es una ley duradera ni útil, porque no logra la paz y por el contrario, si desencadena en una revolución, es como un traje mal hecho, que aprieta y se opone a exigencias de la naturaleza humana.

A contrario sensu, consideramos la opinión que formula Jacinto Faya Viesca (2005), en cuanto a la potestad recaudadora del municipio, en materia de competencias de creación, cuyas restricciones se generalizan para este ente público, en trascendencia a la impartición de justicia, imperando la limitación en el principio de legalidad que los faculta o restringe:

"De las amplias protecciones a que está

obligada la Federación y los *Lander* a favor de los municipios, hay una (entre varias muy posibles) que perfectamente se pueden aplicar en la República mexicana. Nos referimos al hecho de consignar en la Constitución Federal de México la obligación de participar con un porcentaje expresamente cuantificado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a favor de los municipios."

Hoy en día reconocemos las interrogantes que se hacen con relación a la seguridad jurídica: ¿Dónde queda ésta?, ¿Cómo se traduce en materia fiscal?, ¿Se aplica por las autoridades fiscales?, si analizamos los procesos administrativos donde se pronuncian leyes concretas e individualizadas, encontramos una zona de incertidumbre, de duda y hasta imprevisibilidad; pues la seguridad fundada en lo jurídico, queda quebrantada por la complejidad legislativa en el ámbito administrativo fiscal; así como por la falta de disposiciones legales aplicables a cada caso concreto, sustituyendo la regla especial a la general, con el empleo de criterios internos y disposiciones de orden práctico que quedan fuera del alcance del gobernado administrado.

"Parecida es la situación en Chile, Colombia y México, cuyas constituciones no mencionan de manera expresa la seguridad jurídica, sin perjuicio de su asunción implícita al proclamar, por ejemplo, la seguridad de que el desarrollo de las garantías constitucionales no afectará a su esencia ni dificultará su ejercicio (Chile), la aplicación de las reglas del debido proceso en las actuaciones administrativas (Colombia) o la irretroactividad de la ley [...] (Zornoza-Pérez, 2013).

La anterior idea, pone de manifiesto en el Derecho Comparado, la preocupación en materia de seguridad jurídica, de cara a la realización de procedimientos y emisión de actos por las autoridades fiscales, en aras de lograr la recaudación estimada ante la merma en los derechos del contribuyente. "[...] desafortunadamente México no cuenta con normas o procedimientos para garantizar la calidad de la legislación, ni el impacto de sus efectos, ni siquiera la eficiencia legislativa". (Ríos, 2013).

"El derecho nace en la vida humana para colmar una urgencia de certeza y seguridad en las relaciones sociales". (Recasen, 1963). Desde este

punto de vista formal, el derecho no es un fin en sí mismo, sino que es un medio especial del que se sirven los hombres para el cumplimiento de ciertos actos y obligaciones; así la seguridad es un valor funcional con un alcance limitado y relativo, por la diversidad de funciones de la vida humana.

Bajo estos planteamientos, podemos considerar que la seguridad jurídica de los contribuyentes, a la luz del contenido del Código Hacendario Municipal genérico, en materia de defensa legal y medios de impugnación, no se cumple, pues del análisis minucioso que se hace del mismo, no se regula entre su estructura temática, lo relativo a los procedimientos administrativos ordinarios por la vía de recursos, los cuales pueden ser promovidos por los particulares contribuyentes, que consideren que conforme a derecho se les está vulnerando su esfera jurídica y patrimonial.

“Por lo que se refiere a la justicia administrativa, el emitente jurista Héctor Fix-Zamudio (1986) afirma: “Las nuevas leyes orgánicas municipales deben incorporar en sus textos los instrumentos esenciales de la justicia administrativa de nuestra época [...]” toda vez que a la luz del numeral 66 fracción VI, del orden jurídico enunciado, las autoridades fiscales municipales, cuentan con las atribuciones para reconocer la anulabilidad, declarar también la nulidad o bien revocar de oficio, aquellos actos que sean emitidos al interior de la propia administración municipal, y que contravengan las disposiciones que le dan origen.

Lo anterior, se traduce en una función que la autoridad realiza, o debe ejercer sin la intervención de parte interesada, toda vez que como el texto legal lo indica, son instituciones que proceden “de oficio”, logrando con ello, al tenor de la letra del legislador fiscal, una privación de promociones a cargo de los administrados, por medio de las cuales puedan ventilar las inconformidades, vía medios de impugnación ordinarios; correspondan en atención a la garantía de audiencia que asiste a todo ciudadano en “ser oído y vencido en juicio”, como prerrogativa constitucional o un derecho fundamental, que es regulado en protección de la esfera jurídica y patrimonial de todo contribuyente, frente a los actos de autoridad fiscal, en cualquier ámbito.

Tal fundamento legal, trasciende a la seguridad jurídica de los justiciables, retomando el desglose que ya se hizo sobre las facultades administrativas, fiscales y financieras de las autoridades

municipales, en razón, de dotar a éstas de encomiendas amplias que realizar ante los administrados, pero en tratándose de actos que trasciendan a una contienda fiscal en primera instancia, no existe posibilidad de agotar esta vía adjetiva, en virtud de que la misma autoridad, bajo su poder de imperio con relación al principio de reserva de ley, podrá actuar de oficio, sin la comparecencia del interesado, lo cual no garantiza la certeza que toda ley debe imprimir a favor de los ciudadanos, en permitirles el acceso a una justicia administrativa municipal, de primer orden, pues se deja en libertad a la autoridad emisora, la propia revisión de sus actos emitidos, para una posible revocación o anulación de los mismos.

“Puede confirmarse, en consecuencia que a pesar de su importancia, la justicia municipal administrativa ha sido relegada. La centralización del poder público en cascada, que ha concentrado en los poderes públicos federales las decisiones fundamentales, ha hecho que el Poder Judicial de la Federación asuma el papel de juzgador de última instancia, mediando la justicia estatal y relegando al olvido la justicia municipal.” (Álvarez, 2005).

Con relación a lo anterior, la autoridad municipal, debe lograr una mejor eficiencia en sus funciones, al ser por un lado un ente público que formula los actos que puedan transgredir la esfera de los particulares, y por el otro, ser la representante de los derechos del contribuyente de oficio; para anular o revocar sus actos emitidos, sin la injerencia de los interesados.

La declaración de anulación y la revocación que de oficio efectúe la autoridad, “hará las veces” de medios de impugnación administrativos, generalmente conocidos como revocación, los cuales se exponen ante la misma autoridad administrativa, que pronunció el acto impugnado, en una primera instancia, en donde la autoridad actúa a su vez como juez y parte.

Por su parte, la fracción VII del numeral 66 del Código Hacendario en comento, refleja la tramitación de los juicios de nulidad por los contribuyentes, ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el Estado, en calidad de una segunda instancia, posterior a la sustanciación de la revocación que se analiza y que de jure constituye un vacío legal para los justiciables:

“CAPÍTULO II, De las atribuciones de las autoridades fiscales municipales. Artículo 66. [...] VII. Contestar las demandas e intervenir como parte en los juicios que se susciten con motivo del ejercicio de las facultades conferidas en este ordenamiento al Ayuntamiento [...]” (Código Hacendario Municipal, 2012).

Dicho ordenamiento en consecuencia en este segundo caso, adhiere la actuación de la autoridad fiscal municipal con la participación de los contribuyentes al ámbito estatal y ante una autoridad fiscal distinta; por medio del Código de Procedimientos Administrativos de nuestro Estado; en concordancia a la laguna jurídica que deriva del análisis a la seguridad y certeza de los contribuyentes, de cara a los actos que puedan ser impugnados en una primera instancia, en conducto de la revocación administrativa fiscal municipal.

De esta forma, se demuestra que la ausencia de una estructura jurídico administrativa en el ámbito municipal, se coloca a la jurisdicción, en una falta de autonomía y crecimiento jurídico fiscal, en contravención a su autonomía señalada en nuestro Texto Constitucional.

“Uno de los aspectos menos estudiados de la organización judicial es la relativa a la justicia municipal, no obstante su importancia histórica, que fue disminuyendo en cuanto se logró la centralización de los tribunales, especialmente durante el siglo XIX, fenómeno que se observa tanto en México y los restantes países latinoamericanos como también en España, de la cual heredamos la justicia municipal durante la época colonial”. (Valencia, 2002).

Es necesario que los contribuyentes cuenten con procedimientos administrativos, determinados de antemano en la misma ley que regula a priori el nacimiento de créditos fiscales municipales; pues de lo contrario nos encontramos en presencia de ordenamientos jurídicos autoritarios, sin apego a los elementos mínimos constitucionales, que permitan dar certeza y seguridad a las partes.

“La descentralización exige un proceso decidido y profundo, aunque gradual, ordenado, eficaz, de la revisión de competencias constitucionales entre Federación, Estados y Municipios: proceso que deberán analizar las facultades y atribuciones actuales de las autoridades federales, y de las

autoridades locales y municipales, para determinar cuáles pueden redistribuirse para un mejor equilibrio entre las tres instancias del gobierno constitucional [...]” (Gámiz, 2005).

Al mismo tiempo, caemos en la falta de cumplimiento de lo que hoy en día se denomina el Estado Constitucional de Derecho o Estado de Derecho Democrático, el cual se sobrepone al Estado tradicional de Derecho, porque además de incluir los aspectos básicos del reconocimiento de los derechos fundamentales de los ciudadanos, la sujeción de autoridades y particulares al principio de legalidad; agrega el consenso de los diversos grupos sociales mediante la legitimidad de sus instituciones y órganos públicos, la fidelidad de los ordenamientos jurídicos secundarios al texto constitucional, regulación, supervisión y anulación de los actos de los tres órganos públicos: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, el reconocimiento y aplicación de los derechos fundamentales, y salvaguarda de los intereses colectivos.

“La revisión de los actos en vía administrativa es una potestad de la Administración reconocida como principio general en el Derecho público, que establece esta vía como paso previo a la impugnación en vía jurisdiccional, dando de esta forma oportunidad a la Administración para reexaminar su actuación.” (Oliver, 2008).

## Conclusiones

Con la promoción de los medios de impugnación ante la misma autoridad que emitió el acto o su superior jerárquico; los contribuyentes logran el cumplimiento a su seguridad jurídica y la certeza en sus derechos fiscales, de parte del Estado, vía el orden jurídico correspondiente y sus respectivas unidades administrativas fiscales.

Sin embargo, en el ámbito fiscal municipal, el contexto que prevalece para el contribuyente en materia de seguridad jurídica es muy diverso; pues atentos al contenido del Código Hacendario Municipal genérico, que se aplica en los municipios del Estado de Veracruz, se aprecia en su Título Tercero, Capítulo I, el señalamiento de los derechos a favor del contribuyente junto con las obligaciones de los mismos, específicamente en los artículos 61 al 65 de tal ordenamiento.

En dicho catálogo no existen verdaderos derechos para el contribuyente, pues se observa

una serie de obligaciones para el mismo más que derechos; en razón de que todos los supuestos normativos fiscales dentro de dicho Capítulo I, se traducen en obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar ante la autoridad fiscal, como por ejemplo: realizar pago de créditos fiscales, presentar avisos, conservar la documentación fiscal, entre otras.

Aunado a lo anterior, podemos mencionar que los contribuyentes, con fundamento en el ordenamiento jurídico fiscal municipal que se comenta, pueden presentar medios de defensa legal (promociones que no son recursos), ante la misma autoridad fiscal municipal, que emite los actos que afectan su esfera jurídica y patrimonial, sin incluir los medios de impugnación, como es el caso de la revocación fiscal en materia federal y estatal; reconocida en sus leyes respectivas.

Lo anterior significa, que si los contribuyentes tienen que promover un recurso de revocación en materia fiscal municipal, tendrán que acudir a una autoridad fiscal distinta, para impugnar los actos relacionados con el cobro de créditos fiscales municipales y el procedimiento administrativo de ejecución, practicados por la autoridad fiscal municipal; situación que se traduce en una falta de certeza y seguridad jurídica para los contribuyentes, pues la ley en cuestión, los deja en estado de indefensión, al tener que acudir a una instancia y autoridad diferente; en virtud de que la autoridad fiscal municipal, con fundamento en el numeral 64 y 66 fracción VI y VII del multicitado orden jurídico, sólo reconoce la revocación de oficio y los medios de defensa legal.

#### Literatura citada

##### A). Obras generales.

- Álvarez Montero, J.L. (2005). La Justicia municipal en el Estado Libre y Soberano de Veracruz de Ignacio de la Llave. En S. Valencia Carmona (Coord.), El municipio en México y en el mundo. México, DF: UNAM. 3-23 pp.
- Andrade Sánchez, J. E. 2006. Derecho municipal. México, DF: Oxford.
- Burgoa Orihuela, I. (1973). Derecho Constitucional Mexicano. México, DF: Porrúa.
- Cayón Galiardo, A. (2006). Citado por Delgado García, A.M. (2008) Gestión e Inspección tributaria local. En P.J. Carrasco Parrilla (Dir.) Derecho tributario local, Barcelona, España: Atelier. 770 pp.
- De La Cueva, A. Justicia, Derecho y Tributación. (1989). México, DF: Porrúa.
- De La Garza, S.F. (1961). Elementos de finanzas públicas

- mexicanas, México, DF: Porrúa.
- Delgado García, A.M. (2008). Gestión e Inspección tributaria local. En P.J. Carrasco Parrilla (Dir.) Derecho tributario local, Barcelona, España: Atelier.
- Faya Viesca, J. (2005). La Constitución tendrá que otorgarles a los municipios la autonomía municipal. En S. Valencia Carmona (Coord.), El municipio en México y en el mundo. México, DF: UNAM. 35-55 pp.
- Fix-Zamudio, H. (1986). (131 pp). Citado por Álvarez Montero, J. L. (2005) La Justicia municipal en el Estado Libre y Soberano de Veracruz de Ignacio de la Llave. En Valencia Carmona, S. (Coord.), El municipio en México y en el mundo (3-23), México, DF: UNAM.
- Gámiz Parral, M. N. (1983). Instrumentos jurídicos para afrontar la crisis, México, Durango, México: Gobierno del Estado de Durango.
- Giuliani Fonrouge, C.M. (1976). Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Jarach. D. (1969). Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires, Argentina: CIMA.
- Preciado Hernandez, R. (2008). Lecciones de filosofía del derecho. México, DF: Porrúa.
- Radbruch, G. (1975). El fin del Derecho. México, DF: UNAM.
- Recasen Siches, L. (1963). Interpretación de la Filosofía del derecho. México, DF: Porrúa.
- Ríos Granados, G. (2013). La seguridad jurídica en el sistema tributario mexicano. En 37 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, Colombia: ICDT.
- Rodríguez Lobato, R. (2000). Derecho Fiscal (2a ed.). México: Oxford.
- Rodríguez Mejía, G. (1994). Teoría General de las Contribuciones. México, DF: Porrúa.
- Secretaría Ejecutiva del CIAT. (1982). Organización de la administración tributaria en 26 países americanos. Panamá: Centro Interamericano de Administración Tributaria.
- Trejo Cruz, Y. (2010). El juicio contencioso administrativo-fiscal, en torno a la seguridad jurídica del contribuyente, por su implementación en línea. En M.C, Ainaga Vargas (Coord.), Estudios jurídicos contemporáneos V. Xalapa, Veracruz: Códice. 125-142 pp.
- Valencia Carmona, S. (2002). Derecho municipal. En Enciclopedia Jurídica Mexicana. México, DF: UNAM-Porrúa.
- Von Eheberg, K.T. (1945). Compendio de Hacienda Pública. México: América.
- Oliver Cuello, R. (2008). Reclamaciones tributarias en el ámbito local. En P. J. Carrasco Parrilla (Dir.), Derecho tributario local. Barcelona, España: Atelier.
- Zornoza-Pérez, J. J. (2013). Seguridad jurídica, distribución de competencias y resolución de conflictos en materia tributaria. En 37 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, Colombia: ICDT.

B). *Legisgrafía*.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2013).

Código Fiscal de la Federación. Compilación de Legislación Fiscal y Aduanera (2014).

Código Hacendario Municipal para el Estado Libre y Soberano de Veracruz Llave. Leyes y reglamentos vigentes del Estado de Veracruz. (2012).

C). *Hemerografía*

Trejo Cruz, Y. (01 Junio 2007). Seguridad jurídica de contribuyentes. Diario de Xalapa.

Trejo Cruz, Y. (29 Agosto 2008). La reserva de ley como principio formal de las contribuciones. Diario de Xalapa.

Trejo Cruz, Y. (05 Diciembre 2008). Garantías procesales del contribuyente. Diario de Xalapa.

Trejo Cruz, Y. (30 Enero 2009). Vigilancia y respeto al contribuyente. Diario de Xalapa.

Trejo Cruz, Y. (13 Marzo 2009). Pago de contribuciones municipales. Diario de Xalapa.

Trejo Cruz, Y. (15 Mayo 2009). Colaboración fiscal en Veracruz. Diario de Xalapa.