



**UNIVERSIDAD DEL INSTITUTO TEPEYAC
DE CUAUTITLÁN, S.C.**

LICENCIATURA EN DERECHO
INC. UNAM 8851-09

LA CONSECUENCIA JURÍDICA DE REQUERIR LA
GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL DESPUÉS DEL
TÉRMINO PARA RESOLVER EL RECURSO DE
REVOCACIÓN.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JOSÉ RICARDO GARCÍA LÓPEZ

ASESOR: LIC. URBANO CANIZALES BRIONES



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

AGRADECIMIENTOS

A Dios:

Por darme la vida y una familia maravillosa. Por ser mi guía y mi protector, porque en todo momento me ha enseñado que el siempre esta a mi lado y me ha dado la fuerza, la confianza y la fé para seguir adelante.

A Mis Padres:

Por todo su amor, cariño y apoyo en las decisiones que he tomado a lo largo de mi vida, por sus enseñanzas, sus consejos, y por su constante ejemplo de perseverancia y superación. Gracias por todos los esfuerzos y sacrificios que hicieron por darme una carrera y haberme convertido en un hombre de provecho.

Mil gracias por ser mis Padres.

A mi esposa Diana:

Por ser la mujer y compañera más maravillosa del mundo, por todo su amor, comprensión y entrega. Por haberme dado la dicha de ser padre de dos hermosos varones. Por ser mi aliciente en todos los momentos difíciles y que gracias a ella pude llegar a culminar ésta etapa de mi vida.

Gracias por llegar a mi vida y a mi corazón. Te amo.

A mis hermanas:

Por haber compartido tantas cosas juntos, por todo su cariño, confianza y su apoyo incondicional, en todos los momentos difíciles y alegrías de mi vida. Las quiero mucho.

A mis hijos Alan yAxel:

Por quitarles un poco de su tiempo y fines de semana que dedique a éste trabajo. Y aunque todavía están muy pequeños, quiero que sepan que lo hice siempre pensando en ustedes y que prometo recompensarlos a manos llenas.

A mis profesores:

Por todas sus enseñanzas. Su paciencia y su gran entrega a la docencia para la formación de alumnos y hombres de calidad.

Al Licenciado Javier Contreras:

Por su amistad, su confianza y su entrega para realizar el presente trabajo, que gracias a sus conocimientos, experiencia y profesionalismo pudimos llegar al objetivo deseado.

Al Licenciado Urbano Canizales Briones:

Gracias por ser mi maestro, por ser una persona que predica con el ejemplo. Por todo el apoyo y confianza que deposito en mi durante toda mi carrera, gracias por ser un excelente ser humano.

Al Licenciado Roberto Rosales:

Por todo su apoyo incondicional, por haberme dado la oportunidad de conocer a una persona preparada, con mucha experiencia, profesionalismo y sobre todo, por brindarme su amistad.

Gracias.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
---------------------------	---

CAPITULO I

ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO	1
---	---

1.1 ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO	2
1.2 EL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA ÉPOCA DE LA CONQUISTA	5
1.3 EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA ÉPOCA DE LA COLONIA	7
1.4 EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA ÉPOCA DE LA INDEPENDENCIA	10

CAPITULO II

CONCEPTOS TRIBUTARIOS	13
------------------------------------	----

2.1 CONCEPTO DE FISCO.....	14
2.2 CONCEPTO DE HACIENDA PÚBLICA	15
2.3 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.....	17
2.4 CONCEPTO DE IMPUESTO.....	19
2.5 CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL.....	20
2.6 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	22
2.7 CONCEPTO DE GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.....	26
2.8 RECURSO DE REVOCACIÓN.....	27

CAPITULO III

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL	30
---	----

3.1 GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL	31
3.2 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.....	32
3.3 EMBARGO EN VÍA ADMINISTRATIVA	36

CAPITULO IV

EL RECURSO DE REVOCACIÓN	41
4.1 PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN	42
4.2 CAUSAS DE IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN	46
4.3 CAUSALES DE SOBRESEIMIENTO	48
4.4 PLAZO PARA DICTAR RESOLUCIÓN AL RECURSO DE REVOCACIÓN.....	50
4.5 LA NEGATIVA FICTA	51

CAPITULO V

MEDIDAS PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL	53
5.1 LA IMPORTANCIA Y EL BENEFICIO EN LA SOCIEDAD DE GARANTIZAR EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL ANTE LA HACIENDA PÚBLICA.....	54
5.2 EL TÉRMINO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN	64
5.3 LA INCONGRUENCIA DE LOS ARTÍCULOS 131 CON EL 144 II PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	68
5.4 PROPUESTA DE ADICIÓN DE UNA FRACCIÓN V AL ARTÍCULO 124-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	71
CONCLUSIONES	76
BIBLIOGRAFÍA.....	82

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo es una investigación encaminada a un sistema que sirve para conocer el papel tan importante que juega la garantía del interés fiscal cuando hablamos de créditos fiscales que se encuentra en controversia. Sin duda alguna, la garantía del interés fiscal es el único medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción de un pago de contribuciones que han sido omitidas por parte de personas ya sea físicas o morales, pues ésta fuerza al contribuyente a cumplir con la obligación que tiene con el fisco y por consiguiente con la sociedad para que en un tiempo determinado, la misma autoridad pueda hacerla efectiva en caso de incumplimiento.

Conoceremos los antecedentes de nuestro país en materia fiscal, así como los conceptos más fundamentales para el entendimiento de nuestro sistema tributario. Todo de forma muy breve pero concisa. Así mismo haremos un análisis de las consecuencias que tiene para la sociedad el hecho de que como contribuyentes no cumplamos con nuestras obligaciones fiscales, refiriéndonos específicamente a la obligación que tenemos de garantizar el pago de un crédito fiscal mientras éste se encuentra en controversia.

Es importante asentar como el único objetivo del presente trabajo, es dar a conocer los beneficios que tiene para nosotros mismos como ciudadanos, el hecho de que el fisco en todo momento tenga la certeza que el contribuyente pagará el adeudo al que se ha hecho acreedor, sea éste consecuencia de omisión, ignorancia o incumplimiento.

Esencialmente nos enfocaremos en una de las tantas problemáticas que enfrenta en la actualidad nuestro sistema tributario, la cual resumimos a continuación:

Con fundamento en el artículo 144 párrafo II del Código Fiscal de la Federación, en donde establece que el plazo para garantizar el interés fiscal de un crédito será de cinco meses a partir de la fecha en que el contribuyente hubiere interpuesto el recurso de revocación, siempre y cuando, éste se haya presentado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha de notificación del crédito fiscal.

Y toda vez que la autoridad cuenta con un plazo de tres meses contados a partir de la interposición de dicho recurso para dictar resolución y notificarla al interesado, conforme al artículo 131 del Código Fiscal de la Federación. La garantía del interés fiscal puede llegar a ser omitida o no constituida por el contribuyente.

Entonces, cómo puede asegurarse el pago de dicho crédito fiscal, si no es posible establecer una relación coherente entre el plazo para garantizar el interés fiscal (Art. 141) y el plazo que la autoridad tiene para dictar resolución al recurso de revocación que el contribuyente interpuso como medio de defensa (Art. 131). Ya que en materia fiscal, la garantía es el medio por el cual la autoridad fiscal adquiere la certeza de pago de un crédito mediante el aseguramiento del interés fiscal en cuanto a la posibilidad de hacer efectiva una obligación pecuniaria ya determinada o susceptible de generarse dentro de cierto tiempo, para que una vez que sea exigible, la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de las mismas.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO

1.1 ANTECEDENTES DEL SISTEMA TRIBUTARIO EN MÉXICO

En México siempre ha existido el tributo, incluso desde la época prehispánica. “El tributo en la sociedad mexicana nació de la actividad laboral, del estado social al que pertenecía el individuo, de la tenencia de la tierra, así como de la guerra.”¹

La cultura que dio lugar a una administración fiscal en especie fue la cultura de los aztecas, quienes la utilizaban previniendo la posibilidad de que no existiera moneda para pagar el tributo. De ahí que los agricultores entregasen parte de lo que producía su cosecha y los comerciantes y artesanos también pagaban tributo en especie al entregar objetos propios de su oficio.

Todo el pueblo azteca estaba obligado a contribuir con los impuestos, a excepción de los dignatarios, sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos.

Los pueblos que eran derrotados en la guerra, se les permitía mantener su autonomía local, pero tenían que pagar un tributo anual y sus jefes tenían que hacer una visita oficial al pueblo vencedor para testimoniar su fidelidad. En total fueron treinta y ocho provincias aztecas, es decir, treinta y ocho regiones que les daban tributo.

Como ya es de conocimiento común, los aztecas practicaban el intercambio comercial, y a la clase encargada de realizar este intercambio se les llamaba “pochteca”, los cuales viajaban cambiando productos locales por mercancías extranjeras, pero también a esta clase se le delegaron funciones políticas pues servían de espías en las ciudades que los aztecas planeaban conquistar. De tal manera que ponían toda su atención en lo que las ciudades producían para de esta manera informar a los aztecas de todo lo que el pueblo producía e incluso del tributo que se les podía llegar a exigir.

Había un rasgo muy moderado en las funciones de los pochtecas, pero esta clase fue quien frecuentemente originaba tras su paso, la conquista militar de las ciudades que visitaban.

Era costumbre de los gobiernos indígenas imponer tributo a las tribus vencidas, pero aún no habían ideado un sistema para imponer su pago sin declarar una nueva guerra o hacer una nueva compañía.

¹ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Los fines extrafiscales en el sistema tributario. Editorial Porrúa, México 2000, Pág.12

El tributo que debían aportar las ciudades sometidas era variable, dependiendo del acuerdo al que llegaran los vencedores y los vencidos.

El sistema tributario de los aztecas exigía aparte de los productos tan codiciados en ese tiempo como los cigarros, animales como águilas, y bolas de caucho, cierto número de mancebos a los cuales por motivos religiosos se les sacrificaba arrancándoles el corazón.

El pueblo azteca determinó la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixquis, quienes eran los encargados de llevar a cabo la recaudación. Los cuales eran identificados por el pueblo por portar en las manos respectivamente una vara y un abanico. Es decir, en aquellos tiempos, los Calpixquis.

“Como dato histórico del pueblo azteca, puede citarse que básicamente sus tributos fueron desarrollados en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero y monedas con la llegada de los conquistadores españoles.”²

El total de lo recaudado se repartía entre los miembros de la llamada “Triple Alianza”, la cual estaba integrada por tres regiones: Tenochtitlan, Texcoco y Tlacopan, pero de los tres el que recibía tributos adicionales era Tenochtitlan.

El tributo se recaudaba dos veces al año y se guardaba en las tesorerías de esas tres capitales de la liga.

La organización fiscal que regía a los aztecas contemplaba sanciones para el caso de evasión fiscal o resistencia al pago del gravamen tributario y a la distribución de la carga según cánones preestablecidos.

Lo que respectaba a la Hacienda Pública, el Cihuacoatl fungía como Ministro Universal, es decir, era el Supremo Recaudador. Dirigía a los Calpixques o recaudadores, los cuales se encontraban perfectamente distribuidos en los calpullis de Tenochtitlán y señoríos que integraban la confederación nahuatlaca.

Dentro de todo este sistema tributario, el Calpixque era considerado el funcionario más importante, pues él era quien tenía como tarea fundamental la de proveer, mediante el cobro del tributo, los medios para solventar los gastos públicos de la confederación, desde el sostenimiento del soberano, su familia y su corte, hasta la satisfacción de las necesidades públicas más apremiantes en caso de calamidades, es decir, cuando se presentaban tiempos de pestilencia o esterilidad, no se cobraba tributo de ese año a los pueblos afectados, e incluso, cuando era necesario se les proporcionaba ayuda.

² SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. Publicaciones Administrativas Contables Jurídicas S.A. de C.V. 8ª Edición. México 2006. Pág. 6

Los calpixques eran quienes depositaban el tributo en los almacenes públicos, llevaban un registro muy detallado de los tributos de las riquezas de dichos almacenes y vigilaban la distribución de la propiedad comunal. Además realizaban visitas a los pueblos vecinos con el propósito de vigilar el cobro de impuestos, y si a su parecer alguien se encontraba en una situación mal llevada o deshonesto, se le castigaba con la muerte. Ese era el precio que tenían que pagar los evasores de impuestos.

La persona encargada de la guarda de objetos, frutos naturales e industriales recolectadas por los recaudadores, era el Petlacátl, señor de la casa, de los tercios o administrador de almacenes. Todo lo recaudado conformaba la Hacienda Pública cuyo destino era la sustentación del gobierno y sus constantes guerras con otros pueblos. Los lugares donde se guardaba lo recaudado se les llamaba Petlacalli y el control de los mismos era por medio de libros de papel, a los cuales se les llamaba amatl.

En aquellos tiempos, existía una regulación de las actividades que desempeñaban los recaudadores y estaban predeterminadas de manera exacta los sujetos de la relación jurídico tributaria: el Estado quien era el sujeto activo en ejercicio del poder impositivo, establecía y recaudaba los bienes, concluyendo su obligación en el momento en que se entregaba lo recaudado; y el sujeto pasivo, constituido generalmente por los macehuales (campesinos y artesanos), los pochtecas (mercaderes), los señoríos sojuzgados y los pueblos que habían aceptado sin oponer resistencia la tributación impuesta por los Estados miembros de la confederación nahuatlaca.

Sin duda alguna el sistema tributario de los aztecas estaba muy bien estructurado pues incluso, para evitar abusos, tenían un régimen de auto tutela en materia tributaria mediante la imposición de sanciones a funcionarios del gobierno de la Triple Alianza que se excedían en el ejercicio de la tarea que se les encomendaba.

La manera en que se resolvían las controversias en materia tributaria fue autodefensiva por parte del Estado, en su papel de sujeto activo de la relación jurídico tributaria a través de la facultad económico coactiva.

Por todo lo anterior, nosotros coincidimos con el autor Sánchez Piña cuando en su libro Nociones del Derecho Fiscal, dice: “el pueblo Azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conocen como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.”³

³ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús. Ob. Cit.. Pág.6

1.2 EL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA ÉPOCA DE LA CONQUISTA.

La teocracia azteca no permitió un mecanismo social para lograr gobernar a los pueblos conquistados. “Si bien es cierto, los aztecas recibieron tributos de una gran cantidad de provincias, hubo constantes revueltas y traiciones. La organización política de la región era muy distante y diferente a la de un imperio, por esta razón existía una desunión muy grande, la cual marca la pauta para la invasión de una fuerza muy disciplinada como la de Cortés, independientemente de la reacción psicológica de los aztecas ante su llegada.”⁴

Durante los primeros años de la conquista, la Corona se reservó el dominio sobre las tierras y estableció reglas para la identificación de la nueva sociedad colonial, haciendo una separación: la república de indios y la república de españoles, por ende su burocracia como sector principal y árbitro entre estos.

En cuanto a la Primera Real Audiencia y el Virreinato, la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos como eran las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos.

Básicamente la vida institucional de ésta época comienza con la erección del ayuntamiento de Villa Rica de Veracruz, primer ayuntamiento de América, el cual fue integrado por amigos y partidarios de Hernán Cortés, mismos que le nombraron Justicia Mayor y Capitán General de la Nueva España. Y gracias a estos personajes, se estableció el “quinto real” destinado al Rey de España, que siempre se separaba en forma previa del botín conquistado por los españoles; otro quinto correspondía a Cortés y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremeño en la conquista.

Este impuesto también recayó sobre la extracción de metales, respecto de la totalidad de la extracción que se hiciera, de la cual una quinta parte era para la Corona.

El quinto real incluso era pagado también por los propios conquistadores o sus descendientes. El propio Rey de España, celoso de lo que no era de él, nombró Tesorero real al español Alonso de Estrada, y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como veedores, factores, contadores, ejecutores, etc.

⁴ VAILLANT, George C. La civilización azteca. Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1965. Pág. 227

Los productos que se importaban de España eran vino, aceite, lencería, y vajilla, entre otros. La exportación de la Nueva España a la metrópoli consistía principalmente en oro, plata, grano o cochinilla, azúcar, cueros, etc.

La Nueva España tenía, en realidad, un comercio cerrado pues únicamente podía comerciar con la metrópoli y esto obviamente favorecía a la Península. Esta situación por si misma ya grave, empeoró debido a la creación de nuevas políticas socioeconómicas y más aún, las implantadas en materia tributaria y el pueblo mexicano sufrió las consecuencias cuando surgió un excesivo cobro de impuestos, los cuales se clasificaban en: Alcabalas, derechos de quinto, avería, almirantazgo, almofarifazgo, y el de pesca y buceo, entre otros.

El impuesto de Alcabalas se cobraba por la contratación de ventas y permutas.

El impuesto de Avería consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías que se pagaba por los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España. Alcanzaba el 4% habiendo dejado de pagarse hasta mediados del siglo XVIII.

El impuesto de Almirantazgo, era el pago que hacían los dueños de las mercaderías por la carga y descarga de éstas en puertos.

El impuesto de Almofarifazgo se cobraba a los buques, tanto en los puestos de España como de las colonias, por entrada y salida de mercancías. Este impuesto en realidad con el tiempo se transformó en el impuesto aduanal; en un principio fue de 5% y luego hasta el 15%.

El impuesto de pesca y buceo se cobraba por concepto de la extracción de perlas.

Una vez que se consuma la conquista de México, se lleva a cabo la promulgación de las primeras cédulas que contenía normas jurídicas tendientes a estructurar la política y administrativamente a la Nueva España, modificando de esta forma la organización político administrativa de nuestro país, de tal manera que los alcaldes eran quienes administraban la justicia en primera instancia tanto en materia civil como penal y a Hernán Cortés, en su carácter de Alcalde y Justicia Mayor, el Supremo Tribunal de apelación. Pero la justicia se impartía en el nombre del rey, quien trataba de instaurar la religión católica y la obtención de fondos para la Real Hacienda. Motivo por el cual Cortés reúne a los caciques y señores de Coyoacán con el fin de estipular a favor del rey de España, la obligación de pagar tributos. De ésta manera ellos se convierten en los nuevos sujetos activos de la relación jurídico tributaria, que perteneciera a los reyes de México, Texcoco y Tacuba.

Fue entonces que la audiencia del tribunal de apelación conoció las impugnaciones en contra de los fallos de los gobernadores, corregidores y alcaldes emitidos en los asuntos contenciosos y del ámbito administrativo. En lo que respecta a las resoluciones, estaban a cargo del gobierno, es decir, las emitían los virreyes.

Inicialmente el Tribunal contaba con un Procurador Fiscal, quien defendía el derecho y la Hacienda Real, posteriormente se hizo la designación de dos fiscales para la solución de negocios civiles y penales, por lo que se ordena su legitimación como parte de las controversias de la Hacienda Real, pues debía hacerse valer la preferencia de los créditos fiscales de acuerdo con lo establecido en la ley.

Cuando se trataba de asuntos importantes el Consejo de Indias decidía directamente y el Virrey y la Audiencia se veían reducidos al papel de ejecutores. Como ya es conocido, durante ésta época, el Virrey gozaba de un poder supremo, pero la Audiencia gozaba también de dicha autoridad, la cual servía como freno a las iniciativas del Virrey que era una dependencia del Estado Español, por lo que la nobleza indígena fue aniquilada y reducida a la condición de autoridad intermedia, motivo por el cual sufrió serios cambios en su estructura, concediéndose su posición como la de macehualtin o comuneros tributarios.

1.3 EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA ÉPOCA DE LA COLONIA

Una vez que se establece la Colonia, los naturales además de impuestos pagaban con trabajo, a veces de por vida, en minas, haciendas y granjas. En 1573, fue implantada la *alcabala* (pago por pasar mercancía de una intendencia o provincia a otra) y después el peaje (derecho de paso). Los indios debían llevar consigo su carta de pago de tributo, o en caso de carecer de esta, pagarlo de una vez.

Durante el transcurso de los 300 años, el sistema hacendario que se usaba durante la colonia, fue realmente caótico; los tributos existentes sólo empobrecieron a la Nueva España y terminaron siendo un obstáculo para su desarrollo.

Surgieron otros impuestos como el impuesto de caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardiente y licores.

Otro impuesto establecido durante esta época fue el de papel sellado, el cual se cobraba por el uso de papelería oficial.

También se cobraban impuestos extraordinarios, como el de "muralla", el cual fue establecido para costear el levantamiento de un gran muro en Veracruz.

En el procedimiento de recaudación en los pueblos de la corona existían dos fases:

La primera fase era la que consistía en el repartimiento del tributo entre los tributarios. Esta fase consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según su cantidad, calidad y posibilidad, reemplazándose posteriormente la posibilidad, por la igualdad en el repartimiento, de manera que los indígenas supieran lo que debían por año, y entendiendo que esos tributos fueren en pro y utilidad de los que pertenecían al pueblo, ordenando el virrey se evitaran daños y hurtos contra los indígenas, acciones que se llegaban a cometer constantemente con motivo del repartimiento y cobro. El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por lo tequitlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio.

Los constantes excesos de los caciques y gobernadores en el repartimiento del tributo, daban pie a quejas de naturales, religiosos y algunas autoridades.

La segunda fase consistía en el cobro, el cual correspondía también a los caciques y gobernadores, los cuales eran ayudados por lo tequitlatos. En algunas ocasiones el virrey nombraba encargado especial del cobro a algún indio principal, pero casi siempre perteneciente a la nobleza.

El tributo recaudado por caciques y gobernadores se recogía por los corregidores.

En los pueblos donde los tributos estaban arrendados, se abandonaba a los contratistas el cuidado de recaudar las especies tributarias.

Durante el transcurso de esta época existió una figura muy importante que debemos destacar: el mayordomo o administrador del encomendero, el calpisque que tuvo una de las principales misiones, el cobro de los tributos.

Generalmente los encomenderos abusaban de las facultades concedidas, por esto la Corona crea y aplica nuevas leyes a favor de la población y posteriormente las reducciones y congregaciones, cuyo fin era el de reunir a la población indígena, población que había huido debido a las persecuciones o maltratos que sufrían, imponiéndoles como obligación primera la de radicar y no abandonar los nuevos pueblos sin permiso, y por supuesto, aceptar el pago del

tributo y demás exacciones impuestas por la clase dominante, pero con la diferencia de que esas acciones estarían controladas por la Corona.

Esto trajo como consecuencia el inicio de un conflicto entre la Corona y los encomendadores, quienes lógicamente se veían agraviados por tales hechos, pues de esta forma se reducía la posibilidad de que continuarán cometiendo más abusos.

Durante la época de la conquista y también de la colonia, existieron dos clases de tributos: el tributo a personas privadas (los encomenderos) y el tributo al rey. Había pueblos que solo pagaban tributo a personas privadas, otros sólo pagaban tributo a la Corona y había pueblos que pagaban tributo a ambos. El tributo a los encomenderos fue un mecanismo de transferencia del producto excedente de las comunidades a las empresas españolas: el tributo real, en cambio, estableció un lazo económico de explotación entre la Corona y la comunidad y fue la base para que se diera la relación despótico tributaria.

Se estableció un sistema burocrático constituido por la Contaduría Real de Tributos, el cual funcionaba a través de alcaldes mayores y corregidores que desempeñaban la función de agentes fiscales, personas a quienes se les debía pagar el tributo en dinero. Los tributos que eran pagados en especie, eran subastados y vendidos al mejor postor.

Se eliminó como forma de pago del tributo los servicios personales, pero la forma de tributo mixto, es decir, servicio y dinero, se mantuvo hasta principios del siglo XVIII.

Pero el comunero no sólo tenía que pagar el tributo al rey, también estaba obligado a pagar los impuestos locales, diezmos o cuotas, además debía contribuir para el mantenimiento de iglesias y curas, además de rendir servicio en obras públicas.

Cuando los indios se consideraban perjudicados por el repartimiento que sus autoridades habían ejecutado, solían acudir al virrey en demanda de desagravio, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio porque algunos pagaban más de lo que debían conforme la tasación. Entonces el virrey ordenaba una comisión que revisaría la tasación hecha del pueblo correspondiente y el repartimiento de tributos.

Con motivo de la revisión, se mandaba repartir de nuevo la tasación de los tributos, igualmente de manera que ninguno recibiera agravio.

1.4 EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA ÉPOCA DE LA INDEPENDENCIA

Artos de tantos excesos por parte del gobierno constituido por Cortés, los comuneros decidieron levantarse en armas e iniciar una lucha que fue determinante en la Historia de México. Uno de los motivos de los levantamientos fue el exceso de pago de tributos al gobierno.

Durante la época de la Independencia existieron algunos ordenamientos jurídicos de gran relevancia en materia tributaria como es: El Bando de Hidalgo del cual podemos apreciar puntos importantes, además de la abolición de la esclavitud.

En 1810, Miguel Hidalgo y el pueblo que le apoyaba, se levantan en Dolores proclamando la guerra de independencia. Tres meses después se promulgó el Bando fechado en la ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en cuya declaración segunda se estableció lo siguiente;

“2ª. Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exigía”⁵

Sobre el párrafo anterior se ve una idea muy clara de que no querían que existieran los tributos especiales para las castas, ni obviamente para los indios.

Después de que se extinguió la Junta de Zitácuaro, el 14 de septiembre de 1813, Morelos convocó en Chilpancingo a un congreso que quedaría integrado por Liceaga, Verduzco y Rayón. Como suplentes, Bustamante, Quintana y Cos, y por elección popular a José Murguía y José María Herrera.

Los Sentimientos de la Nación pueden considerarse producto de dicho congreso, en cuyo punto 22 se estableció lo siguiente:

“22. Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los beneficios confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados”.

⁵ TENA RAMÍREZ, Felipe. Leyes fundamentales de México (1808-1995). Editorial Porrúa. México 1995. Pág.22

Haciendo un análisis de este punto del escrito "Sentimientos de la Nación", podemos darnos cuenta que existía un exceso de imposiciones que tenían completamente agobiado al pueblo y por lo mismo era necesario reducirlo.

En la Constitución de Apatzingan se contemplaba la administración de la Hacienda Pública, misma que se encontraba integrada por un fiscal, un asesor letrado, un secretario, dos ministros y el jefe principal que en conjunto conformaban la intendencia general, encomendándose la solución de los negocios de naturaleza tributaria a los intendentes o jefes principales, en tanto que en el artículo 353 de la Constitución de Cádiz, se estipulaba: "*el manejo de la Hacienda Pública, estará siempre independiente de toda autoridad que aquella a la que esta encomendada.*"

Con esto claramente se trataba de evitar la intervención o injerencia del poder judicial en actos de administración.

Con la Constitución de 1924 dejaron de existir los juzgados de Hacienda en materia Federal, desapareciendo órganos y procedimientos establecidos para la tramitación del contencioso tributario, dejándole dicha competencia al poder judicial.

Los juzgados de Hacienda, vuelven a aparecer en la Constitución de las Siete Leyes, pero fue la ley del 20 de Enero de 1837, la que regulo el ejercicio de la facultad económico coactiva, tratando de estipular la separación de la función administrativa de la judicial y retomando el principio de la división de poderes.

Se establece el ejercicio de la actividad económico coactiva a los ministros de la tesorería general de la república, jefes principales de los departamentos de Hacienda, a los administradores y a todo encargado de la cobranza de rentas, contribuciones y deudas del erario, imponiendo además una responsabilidad directa y pecuniaria a quien de manera expresa se le prohíbe tener injerencia, así mismo señala en su segundo artículo los límites de la facultad económico coactiva con relación a la jurisdicción tributaria, disponiendo que lo contencioso, se refiere a los puntos en que certeramente se dude sobre la aplicación de la ley. A esta ley también se atribuye el principio de que "El fisco no pelea despojado".

Fue entonces que con Don Mariano Otero en el acta constitutiva y de Reforma de 1847, se establece como garantía constitucional al juicio de amparo como un medio de defensa en contra de los ataques de los poderes legislativo y ejecutivo. Considerándolo también, como un medio de defensa a favor del particular en el que se estime, exista la violación a la garantía de legalidad.

Las bases para la administración de la República del 22 de Abril de 1653 son consideradas también un elemento importante para el sustento del Primer

Tribunal Contencioso Administrativo dentro de la órbita del ejecutivo, dando nacimiento a una sección Contenciosa Administrativa, integrada por cinco consejeros abogados, mismos que eran nombrados por el Titular del ejecutivo, y lo más relevante de todo es que se debía presentar ante el ministerio una memoria en que se debía fijar el objeto de la reclamación y la enunciación de los documentos que el reclamante presentara para sustentar su demanda, en tanto que el procedimiento se desarrolla en dos instancias, la primera que comprende la sección de lo contencioso y la segunda, el consejo de ministros.

También cabe señalar que los negocios, en cuanto la cuantía era de cien pesos o inferior, y se llevaba mediante procedimiento oral, pudiéndose apreciar claramente los principios de inmediatez, concentración y no-existencia del recurso.

Las controversias judiciales relativas a contribuciones o impuestos a favor de la institución pública o de los ayuntamientos, y aquellos en los que el fisco tenía un actual interés o crédito, como por ejemplo, causas de contrabando y los delitos fiscales cometidos por empleados de Hacienda, entre otros, competían y conocían de acuerdo a la Ley Orgánica de los Jueces y Tribunales de Hacienda del 20 de Septiembre de 1853.

Resulta peculiar que pese a que en ésta época el país estaba en guerra, se considerara que solamente con un 5% de las ganancias de los individuos y una buena administración de las mismas, era suficiente para sufragar el gasto del gobierno. Algo que por supuesto, en nuestra actualidad es impensable.

CAPITULO II

CONCEPTOS TRIBUTARIOS

2.1 CONCEPTO DE FISCO.

Para poder explicar las características de la denominación de la palabra fisco, es necesario remontarse también a algunas consideraciones de tipo histórico. Su origen se encuentra en la palabra “fiscum” que en latín significa bolsa o cesto. Su vinculación con nuestra disciplina deriva del singular sistema de recaudación impositiva puesto en práctica en la antigua Roma, como es sabido, la organización familiar y social de ésta brillante civilización estaba basada en un férreo sistema patriarcal, que obligaba al llamado “Pater Familias”, a asumir una serie de obligaciones a nombre de su familia, entendida esta en sentido amplio, es decir, esposa, hijos, nueras, nietos y esclavos. Entre esta serie de obligaciones se encontraba la de llevar una especie de libro o diario en el cual, de manera escrupulosa, debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar. Dicho libro servía de base además, para el cálculo y determinación de los impuestos con los que anualmente debían contribuir para el sostenimiento de su gobierno.

Así, una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio, revisaban el libro diario y le notificaban la cantidad que debía pagar, cantidad que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto que los recaudadores portaban, a la cual se le llamaba “fiscum”, y que probablemente para evitar robos o abusos de confianza, el recaudador llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada.

Pronto así se empezó a identificar a los recaudadores por su signo más distintivo: la bolsa o cesto, y que por todos los pobladores, se les llamo fiscum.

Posteriormente y a merced a ése fenómeno que se conoce como vulgarización del lenguaje, la palabra se utilizó indistintamente para identificar al órgano del estado encargado de la recaudación de los tributos, o bien, a la función que el propio estado desempeñaba con el objetivo de obtener recursos económicos de sus súbditos, mismos que se utilizaban para cubrir los gastos públicos.

En esas condiciones, actualmente el término Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, entendiendo por fisco, el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

El Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado nos dice: “Fisco se utiliza en dos sentidos: para designar al Estado como titular de las finanzas públicas y por otro para referirse en forma particular al Estado y a las Autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales”.⁶

⁶ Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrado. T. 6. Selecciones del Reader's Digest. 1972. Pág..1955

Raúl Rodríguez Lobato define fisco como: “ la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos”⁷

Dice Sergio Francisco de la Garza: “el origen de la palabra fisco se encuentra en el vocablo latino Fiscus, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (Rey o Emperador), en contra posición al erario, que era el tesoro del estado.”⁸

Por su lado Ramírez Moreno, en su tratado expresa: “Fisco significa el tesoro público o erario, y proviene del latín “fiscus” que era la cestilla de mimbre en que se recogían los tributos debidos a los emperadores romanos”⁹

Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de Fisco o Cámara del Rey, al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del estado. Tanto en España como en América, hoy en día, ambos se consideran sinónimos.

2.2 CONCEPTO DE HACIENDA PÚBLICA

La voz Hacienda tiene su origen en el verbo latino “facera”, aún cuando algunos sostienen que deriva del árabe *ckásena*, que significa cámara del tesoro. A esta palabra se le agrega el adjetivo de “pública”, que significa, toda la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.

La Hacienda Pública, como organismo y como concepto en el derecho positivo español, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaría de Hacienda dentro de la organización administrativa del reino español. De ahí pasa a la América Latina y a México, donde la dependencia del gobierno federal encargada de realizar la actividad financiera estatal, se ha conocido tradicionalmente como Secretaria de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión “y de Crédito Público”.

Pero el concepto de lo que es la Hacienda Pública, está estrechamente ligado con la palabra “fisco”.

Para el maestro Ernesto Flores Zavala, recibe el nombre de fisco: “el Estado que es considerado como el titular de la Hacienda Pública y por lo mismo

⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Harla. 2da Edición, México 1986. Pág.. 11

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa. 3ª Edición, México 2003. Pág..75

⁹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa. 9ª Edición. México 2003, Pág. 49.

con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo”.

Por otro lado, La Suprema Corte de la Nación a dado como procedente el decir que por fiscal debe entenderse: “lo perteneciente al fisco y esto significa, entre otras cosas, la parte de la Hacienda Pública. Y que la Hacienda Pública se forma con las contribuciones, impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en cuestión por mandato legal”.

Para James Buchanan M, la Hacienda Pública estudia “la actividad económica del gobierno como unidad. Es decir, al igual que un individuo puede ver cuánto gana en su oficio o profesión y luego, cuánto gasta según sus necesidades, sus gastos y lujos; así sucede con el gobierno, debemos conocer cuánto percibe por la explotación de sus bienes propios y cuánto por concepto de tributos, y en consecuencia sus gastos, tomando en cuenta las necesidades populares y sus lujos”.

Para Allen R. Prest, la Hacienda Pública estudia “los ingresos y gastos de las autoridades públicas y las relaciones que existen entre unos y otros “.

Personalmente consideró que la Hacienda Pública es una institución oficial que está constituida por el conjunto de bienes, recursos, inversiones y por los tributos que se recaudan por mandato legal y que tienen carácter general y obligatorio, todo con el objetivo de atender las distintas tareas que tiene encomendadas el Estado, (entre las cuales, destacan las de brindar servicios públicos a la comunidad) y que se traducen en lo que llamamos ingresos y egresos públicos para beneficio de la colectividad.

Además, cuando nos referimos a Hacienda Pública, debemos entender por ésta, a la dependencia centralizada del Poder Ejecutivo Federal, Estatal y Municipal, encargada de determinar, recaudar y administrar los ingresos que percibe, tanto por vía de derecho público como privado. Y que tiene como destino invertir dichos arbitreos para atender necesidades sociales. Por ésta razón a la Hacienda Pública también se le ha equiparado como sinónimo de fisco o erario, sin embargo el término Hacienda es más genérico, y el término fisco, es más específico, en pocas palabras, uno es el género y el otro es la especie.

El connotado tratadista Maurice Duvenger, en su concepción clásica de Hacienda, define a ésta como “la ciencia de los medios por los que el Estado procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura de los gastos públicos, mediante el reparto de los individuos de las cargas resultantes”. En la nueva visión de Hacienda, se puede definir como “la ciencia que estudia la actividad del Estado cuando utiliza medidas especiales llamadas financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos, etc.”¹⁰

¹⁰ SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, Ob. Cit. Pág. 11.

Por lo que podemos concluir que la Hacienda es el conjunto de derechos pertenecientes al Estado, es decir, los ingresos y los egresos de los gobiernos tanto federales como estatales y locales.

El fisco federal que tradicionalmente es la expresión que nos ha conducido a referirnos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuyo origen lo encontramos en la Constitución de Apatzingan, expedida el 22 de Octubre de 1814, en donde se dieron las bases para la organización del poder público y del supremo gobierno, al establecerse en su artículo 134 tres secretarías que fueron: la de Guerra, la de Hacienda y la de Gobierno, posteriormente la dependencia en cuestión alcanzó su nombre con la que se conoce actualmente como Secretaría de Hacienda y Crédito Público en México, la cual tiene sus principales atribuciones, las cuales quedan enmarcadas en el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal entre las cuales destacan en su fracción II, cobrar los impuestos, productos y aprovechamientos federales en los términos de ley, y en su fracción XIV el de representar el interés de la federación en controversias fiscales, mismas que serán analizadas durante el desarrollo de esta tesis

2.3 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

Como ya se mencionó en el tema 2.1, la palabra “fiscum” se utilizó indistintamente para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos, o bien a la función del propio Estado que tiene por objeto obtener recursos económicos de sus súbditos para cubrir los gastos públicos.

Pues bien, ahora definiremos lo que es el Derecho Fiscal:

Algunos autores como Arrijo Vizcaíno, consideran que “resulta válido usar indistintamente las expresiones “Derecho Tributario” y “Derecho Fiscal”, puesto que ambas están referidas al mismo objeto, a saber; el vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del Estado.”¹¹

Otra definición del derecho fiscal, es la de Rafael Bielsa quien lo define como “el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco.”¹²

En esas condiciones, en la actualidad el término Derecho Fiscal, se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiendo por

¹¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, 17ª Edición. México, 2003, p. 18.

¹² Idem. Pág. 19

Fisco, al órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Nosotros consideramos que la diferencia estriba en que la acepción "Derecho Tributario" contempla el problema desde el punto de vista del causante, es decir, desde el punto de vista del contribuyente o sujeto pasivo; en tanto que el "Derecho Fiscal" hace alusión fundamentalmente a relaciones y consecuencias jurídicas que derivan de la actividad del Fisco.

El desarrollo explosivo que en los últimos años ha experimentado el Derecho Fiscal, ha motivado que los diversos especialistas en la materia, hayan dado a la publicidad decenas de definiciones, ya sea en sentido descriptivo o bien en sentido conceptual, y que en términos generales buscan identificarlo como el ordenamiento regulador de la relación jurídico-tributaria.

Una de ellas, es la del autor Refugio de Jesús Fernández Martínez, quien define al Derecho Fiscal como "el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares."¹³

O sea, en síntesis, puede decirse que el Derecho Fiscal está constituido por el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria.

Debe entenderse por relación jurídico-tributaria, a "el vínculo legal en virtud del cual los ciudadanos resultan obligados a contribuir con una parte proporcional de sus ingresos, rendimientos o utilidades al sostenimiento del Estado."¹⁴

De tal modo que el derecho fiscal constituye una disciplina jurídica cuyo objeto es regular la actividad jurídica del fisco y sus relaciones con los particulares.

Según el autor Refugio de Jesús Fernández Martínez, "el derecho fiscal se caracteriza y se distingue de otras ramas del derecho por determinados particularismos, que le son propios y conforman la materia que regula independizándola de las demás."¹⁵

Los particularismos a que se ha hecho referencia distinguen esencialmente al derecho fiscal de otras ramas del derecho y son los siguientes:

1.- La naturaleza específica de la obligación contributiva o tributaria siempre se satisface porque es de orden público y regula conforme a esta clase de normas, y tiene su fuente sólo en la ley y su finalidad consiste en proporcionarle recursos económicos al Estado para sufragar los gastos públicos.

¹³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw Hill. México 2000. p.11

¹⁴ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Ob. Cit. Pág. 23

¹⁵ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Ob. Cit., pag.15

2.- La naturaleza de la responsabilidad fiscal. Surge con la realización de actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo, pero también se responsabiliza solidariamente al tercero que interviene directa o indirectamente en la creación de hechos gravados por la ley, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo o porque el acto se realizó o pasó ante él.

3.- La sanción en el derecho fiscal concibe la reparación civil y delictual, en sus propias normas. La sanción en el derecho fiscal es un particularismo de este derecho, y a su vez constituye un privilegio del fisco, en virtud de que permite la reparación civil y delictual de acuerdo con sus propias normas y es la misma autoridad administrativa, sin acudir a otra la que impone la sanción pecuniaria correspondiente (multa) y exige su importe mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

2.4 CONCEPTO DE IMPUESTO

Los impuestos sólo fueron concebidos con fines estrictamente recaudatorios, es decir, para costear o financiar los gastos públicos del Estado, sin atribírseles ningún fin de carácter extrafiscal.

Pero en sí, ¿cuál es la definición de impuesto?. Existen diversos autores que definen al impuesto, de distintas formas:

Según Bielsa, "el impuesto es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos. Se basa en la obligación que tiene el particular para cooperar con una parte de su riqueza en los gastos públicos del Estado, no dándosele la oportunidad de escoger entre el pagar o no dichos impuestos"¹⁶

De la Garza dice; "impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos. El impuesto como un tributo, debe ser una obligación ex lege, de carácter público general, consistente en una prestación justa en dinero o en especie que tiene por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones, sin afectarse a gastos determinados."¹⁷

¹⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Editorial Porrúa. 30ª Edición, México 1993. Pág..77

¹⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, 11ª Edición, México 1992. Pág..300-304

La Suprema Corte de Justicia de la Nación expresa que por gastos públicos no se debe entender todos los que pueda hacer el Estado, sino son aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Según el Código Fiscal de la Federación en el Artículo 2º, Fracción I establece lo siguiente: “ Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

Dichas fracciones II, III y IV se refieren a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos, es decir, los otros ingresos tributarios de la Federación.

Esta definición de impuesto admite la necesidad que existe de que el contribuyente realice los actos gravados, punto importante del que carece la definición de De la Garza y de otros autores al definir el impuesto.

Ahora bien podemos decir que el impuesto es toda cantidad obligatoria establecida en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se encuentren en una situación jurídica prevista por la misma ley para destinarse a los gastos de interés público del Estado.

Otra definición que podemos concluir de impuesto es:

“El impuesto es una cuota que los ciudadanos otorgan de manera obligatoria al Estado y a los Municipios de derecho administrativo destinados a satisfacer las necesidades colectivas. “. “Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.”¹⁸

2.5 CONCEPTO DE CRÉDITO FISCAL

Según Samuel Ramírez Moreno, en su monografía titulada “Naturaleza Jurídica y Alcance de Concepto de Crédito Fiscal”, establece lo siguiente: “Bajo el punto de vista gramatical, vemos que “crédito fiscal”, está compuesto de dos palabras: un sustantivo (crédito) y un adjetivo (fiscal), dentro de los diversos significados que tiene el vocablo “crédito” (del latín “*creditum*” y “*credere*”) en primer término tenemos el que se refiere al derecho que tiene una persona a recibir de otra alguna cosa, por lo común dinero; y por otra parte, el que se refiere a la facilidad que tiene un individuo para encontrar quién le preste el dinero o cosa

¹⁸ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Ob. Cit. Pág. 24

que necesita, acepción esta última que vinculamos con aquélla que equipara el crédito con la reputación y la fama. “Fiscal” (del latín “*fiscalis*”), como adjetivo indica lo relativo al fisco. “La “Nueva Enciclopedia Jurídica”, publicada bajo la dirección de Carlos E. Mascareñas, dice que la palabra fiscal debe ser utilizada para calificar las normas o principios relativos a las actividades del Fisco. En tal sentido puede hablarse con propiedad de leyes fiscales, de presión fiscal, de intereses fiscales, etc.”¹⁹

El concepto de crédito fiscal, se encuentra precisado en el primer párrafo del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación que dice lo siguiente:

“Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”

En conclusión, el crédito es el derecho del acreedor de exigir a su deudor la prestación u obtención patrimoniales a la que este último se ha obligado por disposición de la ley, de su voluntad o entre ambas, es decir, cuando se hable de créditos solo se contempla una de las partes de la obligación, pues se toma un enfoque activo estrictamente, al referirse exclusivamente al acreedor.

Por éste motivo decidimos mencionar dos definiciones, la primera es un desglose de éste término, y la segunda es una definición bastante objetiva y clara que podemos encontrar en el Código Fiscal de la Federación.

Cuando la obligación se contempla desde el punto de vista del sujeto activo cabe hablar de crédito.

Para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, “un crédito fiscal es cuando el sujeto activo (el titular del crédito), es el fisco sin prejuzgar sobre el concepto del cual derive el importe del adeudo.”²⁰

Existen dos clases de créditos fiscales:

a) Por su naturaleza. Que serían aquellos provenientes de contribuciones, aprovechamientos y los accesorios de ambos.

¹⁹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Ob. Cit. Pág. 46

²⁰ SAT. Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Manual de Procedimiento Administrativo de Ejecución. Video curso. Incafi. México 2002. Pág. 17

b) Por disposición de la ley. Aquellos que tendrán el carácter de fiscales en tanto una ley así lo disponga.

Para concluir éste tema, es importante aclarar que el sujeto activo, en materia fiscal, es el Gobierno integrado por sus tres poderes, y particularmente al Poder Ejecutivo junto con su Administración Pública Central y Paraestatal.

Desde nuestro punto de vista, un crédito fiscal es el derecho de la Federación de exigir de un sujeto pasivo denominado contribuyente y/o un responsable llamado por la ley Fiscal o por el Código Fiscal de la Federación, el pago de una cantidad de dinero por concepto de contribuciones, aprovechamientos, sus accesorios, responsabilidades de servidores públicos federales y de aquellos señalados como tales por disposición de la ley.

2.6 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Al procedimiento administrativo de ejecución también se le conoce como procedimiento económico coactivo.

Es importante que definamos lo que es el procedimiento administrativo de ejecución, para saber cual es su fundamento legal y por supuesto conocer las etapas que lo componen, pero primero comencemos por conocer la definición de este procedimiento.

Para el autor Refugio de Jesús Fernández Martínez, “el procedimiento administrativo de ejecución es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.”²¹

Para este autor dicho procedimiento es un privilegio del crédito fiscal.

Para el autor Narciso Sánchez Gómez, “el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias, cuando se descubre una omisión en su cumplimiento espontáneo o que no se hizo dentro del término estipulado en la ley”²²

Sostiene De la Garza “que el procedimiento de ejecución por su naturaleza jurídica, es un medio o instrumento legal con el que se logra la satisfacción del

²¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Ob. Cit. Pág. 357

²² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 531.

acreedor cuando el cumplimiento de la obligación fiscal, no se consigue por la atención voluntaria del deudor, y es necesario alcanzar esa pretensión del Estado aún en contra de la voluntad del obligado, para no obstaculizar el desarrollo de las funciones públicas, de tal manera que su creación es necesaria y fundamental para lograr la eficacia de la actividad financiera de la colectividad”.²³

Para el Servicio de Administración Tributaria, el procedimiento administrativo de ejecución es: “el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad-coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en la ley, el cual permite lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o enajenación de los bienes embargados.”²⁴

Las autoridades fiscales competentes para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, son las que tienen a su cargo la función de recaudar los créditos fiscales. Actualmente esta función le corresponde al Sistema de Administración Tributaria.

Desde nuestro punto de vista, el procedimiento administrativo de ejecución es aquél que está constituido por un conjunto de actos jurídicos, por medio de los cuales el Sistema de Administración Tributaria, persigue al deudor fiscal y le exige el pago de una contribución o de un aprovechamiento que no fue enterado voluntariamente en la forma y términos establecidos por la ley.

Es decir, “tiene como finalidad, la recaudación del importe de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea por adeudo propio o ajeno con responsabilidad solidaria, prescindiendo de la voluntad del deudor o aún en contra de su voluntad.”

El procedimiento administrativo de ejecución esta representado por diversos actos legales, realizados por una autoridad administrativa competente, a través de los cuales se pretende obtener el pago de un crédito fiscal debido por el contribuyente, o sujeto pasivo, al Estado, y que pudo ocasionarse por consecuencia de un error, la ignorancia, la imposibilidad física o el dolo y que se traduce en la falta de cumplimiento de las obligaciones, de hacer o de no hacer, de un particular obligado en aportar al Estado, una parte de su riqueza para cubrir el gasto público.

Este procedimiento lo inicia prácticamente el mandamiento de ejecución, el cual es un acto administrativo, que la autoridad fiscal competente, funda y motiva por escrito el cobro forzoso de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y forma por el sujeto pasivo o responsable solidario.

²³ DE LA GARZA, Sergio F. O b. Cit. Pág. 776

²⁴ SAT. Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Ob. Cit. Pág.27

Las etapas del procedimiento administrativo de ejecución son las siguientes:

1) Requerimiento de pago. Esta representado por un acto jurídico procedimental, por medio del cual el ejecutor fiscal exige formalmente el pago de un tributo que no fue pagado conforme a derecho. Es decir, consiste en una notificación que por escrito y de manera personal, dirige el SAT al deudor de una contribución o aprovechamiento, para exigirle el pago inmediato o en algunos casos, se fija un plazo para la liquidación del adeudo, el acto que motiva el requerimiento de pago es un mandamiento de ejecución.

2) El embargo. Cuando el deudor hace caso omiso a la primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución se procede al embargo de bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada por la autoridad competente. Es decir, el embargo es un acto jurídico administrativo realizado por la autoridad fiscal, el cual consiste en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamado.

3) El remate y la adjudicación de los bienes embargados. Esta constituido por un conjunto de formalidades legales a través de las cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas.

Juntando los conceptos de crédito fiscal con el de procedimiento administrativo de ejecución, obtenemos los particularismos para constituir "los privilegios del crédito fiscal"²⁵, mismos que son;

a).- El procedimiento administrativo de ejecución. Es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales insolutos.

b).- El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantías. Las disposiciones fiscales son de aplicación inmediata, y constituyen en sí un mandamiento de ejecución y corresponde al particular demostrar su ilegalidad interponiendo los medios de impugnación que para tal efecto establecen las leyes, pero debe, previa o simultáneamente, garantizar el importe del crédito fiscal, esto con el fin de evitar que al terminar la controversia, el particular se encuentre en estado de insolvencia en perjuicio de los intereses fiscales, que prevalecen sobre los particulares, por ser disposiciones de orden público.

Los particularismos que constituyen un privilegio de la autoridad fiscal son;

A) La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales. En realidad este particularismo es un privilegio, porque

²⁵ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Ob. Cit. .Pág. 16 y 17

les evita a las autoridades fiscales el tener que estar demostrando constantemente sus actos, debiendo ser los particulares quienes demuestren su ilegalidad, a través de los medios de impugnación que la ley pone a su alcance.

B) La preferencia del fisco sobre otros acreedores en igualdad de circunstancias. Este también es un privilegio del fisco federal. Se encuentra contenido en el Art. 149 del Código Fiscal de la Federación con las excepciones que en el mismo se establecen y al afecto señala:

“El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios y sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal de Trabajo.

C) Preferencia para la adjudicación de bienes en remate a favor del fisco. El artículo 190 del Código Fiscal de la Federación vigente, contiene un particularismo y a la vez privilegio del fisco federal al establecer que tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate en los siguientes casos:

- a) A falta de postores.
- b) A falta de pujas
- c) En caso de postura o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

d).- El derecho de retención de bienes o mercancías gravadas. La retención es un derecho en virtud del cual exista la posibilidad legal de quien está en la obligación de entregar una cosa, una obra o mueble, los retenga, como garantía del cumplimiento de una obligación que la persona ejerce este derecho puede exigir de aquellos de quienes tienen la titularidad del objeto u objetos retenidos.

e).- Prohibición del fisco de participar en los juicios universales. Conforme al artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, el cual expresamente establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales: cuando se inicie el juicio de quiebra suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

2.7 CONCEPTO DE GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

En materia fiscal, la recaudación sin duda alguna debe lograrse , siendo preferible que ello sea de manera espontánea, en los plazos y términos que la ley dispone, pero obviamente no siempre suele ser así, por lo que en muchas circunstancias se requiere garantizar la percepción del impuesto o el entero tributario, pero también el cumplimiento de todas las obligaciones inherentes.

Al respecto, Micheli sostiene que “como toda obligación, también la tributaria puede ser asistida de garantías que aseguren la satisfacción del derecho de crédito del ente impositor, aunque los sujetos pasivos no quieran o no puedan cumplir la obligación”.²⁶

Y efectivamente, el cumplimiento de la obligación fiscal, como cualquier otra obligación, puede ser asegurada mediante la constitución de garantías a favor del erario, reforzándose así las expectativas de la liquidación de algún crédito fiscal.

Pero empecemos por conocer el significado de la palabra “garantía”:

La palabra garantía proviene del término anglosajón *warranty*, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar, teniendo esta concepción un sentido muy amplio.

La Enciclopedia Ilustrada Cumbre define garantía como: “Obligación accesoria en virtud de la cual se responde del cumplimiento de una obligación principal...”²⁷

Por otro lado, la palabra interés proviene del latín “*interest*”, que significa “lo que a uno le conviene”.

Para Rafael de Pina interés es: “Precio que se paga en el mutuo o préstamo cuando se ha acordado, puede ser legal o convenencial. // Ventaja material o moral, que deriva a favor de una persona en virtud del ejercicio de un derecho cuya titularidad le corresponda. // Lucro o renta del capital”²⁸

Ahora bien nosotros pensamos que la garantía del interés fiscal es el medio por el cual el Estado tiene la seguridad de que el pago de un crédito fiscal sea asegurado.

²⁶ MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Traducción de Julio Banacloche. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid. 1975. Pág. 372

²⁷ Enciclopedia Ilustrada Cumbre. 25ª Ed., t 6, México. Cumbre. 1984. Pág. 330

²⁸ DE PIÑA, Rafael. Diccionario de Derecho. Editorial Porrúa. 10ª Edición. México 1989. Pág. 303

Como podemos darnos cuenta, es obvio que la autoridad fiscal tiene la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los créditos fiscales y la garantía es el medio por el cual la autoridad asegura el interés fiscal en cuanto a la posibilidad de hacer efectiva una obligación pecuniaria ya determinada o susceptible de generarse dentro de cierto tiempo, para que una vez que sea exigible, la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de las mismas.

Para el Servicio de Administración Tributaria “la garantía del interés fiscal es el medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción de un pago de contribuciones y aprovechamientos mediante un contrato que obliga al contribuyente a cumplir con la obligación en un tiempo determinado, para poder hacerlo efectivo en caso de incumplimiento.”²⁹

Comentario [JCD1]:

Los contribuyentes o deudores podrán garantizar el interés fiscal mediante alguna de las formas siguientes:

1. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
2. Prenda o Hipoteca.
3. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
4. Obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
5. Embargo en la vía administrativa.
6. Títulos de valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en el caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito fiscal mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.8 RECURSO DE REVOCACIÓN

Antes de abundar en éste tema, es importante definir lo que es un recurso. Para lo que hemos recopilado varias definiciones de recurso con la finalidad de que cuando nos enfoquemos a lo que es el Recurso de Revocación, la definición de éste sea más sencilla de entender.

²⁹ SAT. Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Ob. Cit. Pág.73

“La expresión “recurso”, deriva del latín *recursus*, que significa la acción o efecto de recurrir, o más precisamente la acción por medio de la cual se reclama de las resoluciones dictadas por la autoridad”³⁰.

Hablando en materia de derecho, por recurso debe entenderse el medio de defensa por el cual un particular impugna los actos y resoluciones emitidos por las autoridades que se consideren ilegales.

Así, el recurso es el medio que la Ley Procesal otorga a las partes para obtener un resultado favorable a sus intereses mediante una resolución.

“El recurso es el medio por el cual las partes pueden promover el control de la legalidad de la sentencia de un juez o de la resolución de una autoridad cualquiera, siendo esa acción un elemento integrante del derecho de defensa que constitucionalmente les corresponde.”³¹

En conclusión, el recurso es un medio de defensa que un particular puede promover en contra en los actos de la autoridad, con el objeto de defender sus intereses y eliminar cualquier agravio que se le haya hecho a éstos.

La Administración Pública Federal esta subordinada a las normas jurídicas que regulan su organización y su funcionamiento, por esta razón todo acto administrativo debe sujetarse estrictamente al espíritu normativo en el que se sustenta y en caso de violentar la ley y causar agravio al particular, éste tiene el derecho de inconformarse haciendo uso de alguno de los recursos administrativos, los cuales han sido creados como medios de defensa a favor de los particulares con el propósito de que la Administración Pública reconsidere sus actos, procedimientos o resoluciones viciados o ilegales que afectan los intereses de los agraviados.

Los recursos administrativos son los medios de defensa legal que han sido creados a favor de los particulares, para que en caso de resultar afectados en sus propiedades, intereses personales o derechos, por un acto de la Administración Pública Federal, Estatal o Municipal, soliciten la revocación, modificación o la declaración de nulidad de ese acto ilegal o injusto, ante la autoridad responsable.

El maestro Gabino Fraga define al recurso administrativo, como: “ un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo, determinado para obtener en términos legales de la autoridad

³⁰ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. Derecho Tributario. Cárdenas Editor y Distribuidor. México 2002. Pág. 509.

³¹ Corte Suprema de Justicia Nacional. Revista Jurídica Argentina “La Ley”, Tomo 76. Pág. 650

administrativo una revisión del propio acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.”³²

El Doctor Andrés Serra Rojas, da el siguiente concepto: “El recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme.”³³

Aunado a lo anterior, es preciso señalar los recursos administrativos que se promueven en materia federal, por ejemplo, para impugnar los actos emitidos por un Organismo Fiscal Autónomo, procede el recurso de Inconformidad, en términos del artículo 294 de la Ley del Seguro Social y su Reglamento, así como contra los actos del Instituto Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, en términos de lo dispuesto por el artículo 52 de su ley y finalmente el recurso a tratar que procede en contra de las resoluciones y actos que emita la Autoridad Fiscal en términos del artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, se llama Recurso de Revocación.

La palabra revocar, hablando jurídicamente, significa dejar sin efecto un acto jurídico, en particular un acto administrativo. En términos generales, es dejar sin efecto una decisión. Comprende también la anulación, situación de una orden o fallo por una autoridad administrativa.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público define el recurso de revocación de la siguiente manera:

“Medio legal de defensa de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto a fin de que dicha autoridad revoque, anule o lo reforme en caso de encontrar probada la ilegalidad o la inoportunidad de la misma.”³⁴

Nosotros concluimos que el recurso de revocación puede definirse como el medio de defensa del cual dispone el particular para impugnar un acto o resoluciones administrativas, ante la Administración Local jurídica con la finalidad de que dicho acto se revoque, se modifique o se anule por completo, e incluso se llegue a confirmar.

El recurso administrativo de revocación, como ya se ha mencionado, sólo se puede interponer contra actos administrativos dictados en materia fiscal federal y esta regulado por el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

³² FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo, Editorial Porrúa. México 1979. Pág. 439

³³ SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. México 1977. Tomo II. Pág.481

³⁴ SAT. Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Ob. Cit. Pág. 80

CAPITULO III

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

3.1 GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Como ya se explicó en el capítulo anterior, la garantía es aquella que directamente sirve para asegurar al acreedor el pago de su crédito y para que confíe en el deudor quien contrate con él.

Cuando usamos la expresión de “*garantía del interés fiscal*”, nos referimos a que el fisco tiene la certeza de que el importe del crédito fiscal va a ser liquidado. Y como la recaudación requiere ser lograda de manera espontánea y es de conocimiento general que no siempre puede lograrse de ésta manera, es necesario que exista una garantía del interés fiscal en el caso de que exista alguna controversia o plazo otorgado para cubrir el monto del crédito, esto con la finalidad de que en el momento que el pago del crédito fiscal sea requerido, el contribuyente se encuentre en estado de insolvencia en perjuicio de los intereses fiscales.

Cabe señalar que mientras el contribuyente no pueda o no deba cumplir con el pago del crédito fiscal, tiene derecho a impugnar la determinación de la autoridad, pero también tiene la obligación de ofrecer a la autoridad un medio que garantice el interés fiscal en el caso de que sea procedente la determinación de la autoridad, es decir, que la resolución de los medios de defensa a los que el particular haga uso, sean favorables a la autoridad fiscal.

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación contempla que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

“La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.”³⁵

La garantía del interés fiscal se ofrece por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente para que la califique y acepte si procede.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida por el contribuyente, deberá calificar que se cumplan los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y este reglamento en cuando a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

³⁵ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Ob. Cit. Pág. 376

La garantía del interés fiscal subsiste hasta que proceda su cancelación en los términos que establece el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

“... La cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:

- I. Por sustitución de garantía.
- II. Por el pago del crédito fiscal.
- III. Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- IV. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales...”
- V. Cuando el contribuyente interpone el recurso de revocación como medio de defensa, la autoridad le otorga un plazo de hasta cinco meses para garantizar el crédito fiscal. Pero más adelante debatiremos las ventajas y desventajas que le trae el fisco el otorgar un plazo tan extenso en éste supuesto.

3.2 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

Las formas para garantizar el interés fiscal son seis y sirven directamente para asegurar al acreedor el pago de su crédito.

Conforme a los artículos 141 y 142 del Código Fiscal de la Federación y artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones aunque tengan otra denominación, eligiendo alguna de las siguientes formas:

1. Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas. El depósito de dinero generará intereses calculados conforme a la tasa que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que generen (artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

El deposito de dinero en estas instituciones, tiene su fundamento en el artículo 267 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, mismo que establece:

“...El depósito de una suma determinada de dinero en moneda nacional o en divisas, o en monedas extranjeras transfiere la propiedad al depositario y lo obliga a restituir la suma depositada en la misma especie...”

En otras palabras, considero que el deposito en instituciones de crédito, es aquella cantidad de dinero en efectivo que hace el contribuyente para que el recibo de depósito sea el que se agregue al recuso para que quede en garantía.

2. Prenda o Hipoteca. La prenda tiene su fundamento legal en el artículo 2856 del Código Civil para el Distrito Federal, el cual nos dice: “es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago...”

Puede constituirse sobre los siguientes bienes:

I. Bienes muebles por el 75% de su valor siempre y cuando estén libres de gravámenes hasta por ese por ciento. La Secretaría podrá autorizar a las instituciones y a corredores públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

Los bienes que se encuentren en dominio fiscal o el de acreedores, no serán admisibles como garantía, tampoco los de procedencia extranjera, a excepción de que se compruebe su legal estancia en el país.

Este tipo de garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casa de bolsa que amparen la inversión de Certificados de la Tesorería de la Federación o Bonos del Gobierno Federal para el pago de la indemnización bancaria, siempre y cuando se designe a la autoridad fiscal como beneficiario a favor de la cual se otorga dicha garantía. En este caso, se eliminará como garantía el 100% del valor nominal de los certificados o bonos, de manera que deberá reinvertirse una cantidad suficiente para poder cubrir el interés fiscal, y así retirar los rendimientos.

La Hipoteca, tiene su fundamento legal en el artículo 2896 del Código Civil para el Distrito Federal, mismo que dice:

“La Hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor y que da derecho a este, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la Ley...”

En la Hipoteca, el otorgamiento de la garantía se llevará a cabo en escritura pública, la cual deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y deberá contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca, los recargos futuros o en su caso, ampliar la garantía de cada año en los términos que establece el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

II. Bienes inmuebles por el 75% del valor del avalúo o catastral. En estos casos deberá acompañar a la solicitud respectiva, el certificado del Registro Público de la Propiedad en que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido hasta con tres meses de anticipación. En los casos en que los bienes inmuebles presentan algún gravamen, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor.

3. Fianza. El artículo 2794 del Código Civil del Distrito Federal, nos dice:

“La fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace...”

Esta forma de garantía deberá ser otorgada por institución autorizada, la cual no gozará de los beneficios de orden y excusión. La póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales. Para los efectos fiscales en caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

4. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. Para que un tercero asuma la obligación de garantizar el crédito fiscal por cuenta de otro, en cualquiera de las formas a las que se refieren las fracciones II y IV del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, éste deberá cumplir con los requisitos que para cada caso se establecen en los artículos 64 y 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Entre los cuales menciona:

“Que la persona o tercero que asuma la obligación de garantizar el interés fiscal deberá manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal en presencia de dos testigos”.

5. El embargo en vía administrativa. En este caso, se puede garantizar el interés fiscal cuando el contribuyente solicite se haga el embargo en vía administrativa y ésta solicitud se deberá acompañar de los documentos que señale la forma oficial correspondiente conforme al artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Los cuales detallaremos más adelante.

6. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente. Un ejemplo de título valor puede ser una acción societaria, endosada en garantía a favor de la tesorería de la federación documento que tiene su fundamento en el artículo 111 de la Ley General De Sociedades Mercantiles; respecto a la cartera de créditos estos pueden ser distintos títulos de crédito como pagares, cheques, etcétera. Mismos que pueden ser endosados en garantía a favor de la tesorería de la federación y que tienen su fundamento en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Esta garantía se ofrece en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las otras formas de garantía, las cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

“La garantía deberá comprender además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar éste periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.”³⁶

Dado que existe un gran interés por parte de la autoridad fiscal de que sean pagados créditos fiscales y con la finalidad de que el Estado pueda llevar a cabo sus funciones con normalidad, la ley pretende reforzar la obligación del deudor, ya sea reteniendo los bienes propiedad del deudor y aún de terceros a la acción directa del Fisco acreedor, o bien, haciendo que otra persona responda por la deuda con su propio patrimonio.

Las garantías personales establecidas en el derecho tributario son: la fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por tercero y la cartera de créditos del propio contribuyente.

En cuanto a las garantías reales, la obligación principal se garantiza mediante la afectación legal o voluntaria de bienes muebles o inmuebles para que su valor se aplique al pago del crédito fiscal garantizado si el sujeto pasivo deja de cubrirlo.

El depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas, la prenda, la hipoteca, el embargo en vía administrativa y los títulos de valor se encuentran dentro de esta clase de garantías.

³⁶ Artículo 141. Fracc. VI. Código Fiscal de la Federación. 2007. Pág.141

3.3 EL EMBARGO EN VÍA ADMINISTRATIVA

Antes que nada, es importante saber la definición de “embargo”, por esto mencionaremos dos definiciones que son fáciles de entender:

El embargo es el acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de créditos, mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o deudor, para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta, adjudicarlos a favor del fisco.

El Servicio de Administración Tributaria lo define como: “El acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o deudor para hacer efectivo el importe de créditos insolutos, mediante la enajenación de los mismos.”³⁷

El embargo es la consecuencia de la resistencia del pago espontáneo por parte del contribuyente. Es por eso que la ley lo ha implementado como un medio de cobranza coactiva para que el Estado, por medio de funciones específicas, asegure los ingresos que le son atribuidos por derecho, dicho de otra manera, para que garantice el interés fiscal correspondiente.

Existen tres tipos de embargos en materia tributaria:

1. Embargo precautorio
2. Embargo en vía de Ejecución
3. Embargo en vía Administrativa

Nosotros nos avocaremos específicamente al embargo en vía administrativa, pero no sin antes explicar en que consisten los otros dos tipos de embargo.

El embargo precautorio. Sin lugar a dudas, es aquel acto administrativo cuya práctica diligenciaría es sumamente controvertida en su estudio y en la constitucionalidad del mismo. Lo definimos como la medida cautelosa que adopta el fisco para evitar probables daños y perjuicios en contra de sus intereses ya sea por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente.

Su fundamento legal se encuentra en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, párrafo segundo, el cual textualmente señala:

“Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal...”

³⁷ SAT. Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Ob. Cit. Pág. 31

El embargo en vía de ejecución. Constituye una de las etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Es el acto administrativo de la autoridad fiscal que en el ejercicio de sus facultades económico-coactivas, realiza el embargo de bienes propiedad del deudor para hacer efectivos créditos fiscales exigibles y posteriormente hacer el remate de los mismos para que se cubra el monto del crédito o créditos adeudados junto con sus accesorios legales que de estos se originen.

Se encuentra regulado por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice:

“Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado procederán de inmediato como sigue:

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
- II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo en la vía administrativa. El embargo en vía administrativa es aquel que se realiza mediante un acuerdo entre el contribuyente deudor y la autoridad fiscal competente, en el cual a solicitud del mismo contribuyente, se pone a disposición o guarda determinados bienes para garantizar el cumplimiento del crédito fiscal a su cargo y en donde la autoridad evaluando dicha solicitud, acepta o niega los bienes propiedad del deudor como garantía del pago del interés fiscal a su cargo.

Así tenemos que este tipo de embargo también es una forma de garantizar el interés fiscal. Es por esto que éste tipo de embargo se caracteriza por ser:

- Un acto jurídico, pues con el se busca producir efectos legales como lo son derechos y obligaciones para las partes que intervienen en el, en este caso, garantizar la obligación de pago del crédito fiscal.
- Es bilateral pues existe en acuerdo de las dos partes, el cual a ambas les conviene cumplir.
- Es a solicitud del contribuyente pues el mismo deudor propone la entrega real o virtual de sus bienes para constituir una garantía al pago del crédito fiscal a su cargo.

Para que este tipo de embargo proceda como garantía de pago de un crédito fiscal por parte del contribuyente, es necesario que se cumplan con las formalidades que al efecto dispone la ley para el caso concreto y que los bienes que se ofrezcan tengan el carácter de embargables.

Es común que el contribuyente al momento de interponer como medio de defensa el recurso de revocación, solicite un embargo en vía administrativa para garantizar el interés fiscal, lo cual es de suma ventaja para el contribuyente y la autoridad fiscal, pues mientras el crédito fiscal se encuentra en controversia, la autoridad fiscal garantiza el pago del mismo, y el contribuyente no se despoja de sus bienes mientras la autoridad dicta resolución.

Es importante recordar que este embargo es un tipo de garantía la cual como ya lo hemos mencionado, respalda el cumplimiento del pago del crédito fiscal, y que en caso de incumplimiento, la autoridad fiscal estará en posibilidad de hacer válida la garantía ofrecida.

Su fundamento legal se encuentra en el artículo 141 Fracción V del Código Fiscal de la Federación. Con la finalidad de ilustrar éste tipo de garantía fiscal, hemos incluido un acta de embargo en la vía administrativa.



Administración General de Recaudación
 Administración Local de Recaudación Naucalpan
 Subadministración de Cobro Coactivo
 Departamento de Procedimientos de Garantías.



Folio

VÍA NOTIFICADOR

ACTA DE EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA

CRÉDITOS: H-2379213, H-2379214, H-2379215, H-2379216, H-2379217
 FOLIO: 099904
 RFC: AIR9007129M1
 EXP: 61/518

Tlalnepantla Méx., a 02 de Marzo del 2007.

C. Esperanza Zubiría Alanis.
 Representante Legal de
AIRIBUZ S.A DE C.V.
 Av. Guillermo Gonzalez Camarena N° 51.
 Parque Industrial Cuamatla
 Cuautitlan Izcalli, Edo. Méx., C.P. 54730.

DATOS DEL CRÉDITO FISCAL
 Expediente: 61/518
 Resolución Determinante: 12966
 Fecha de Resolución: 27 DE ABRIL DEL 2006
 Autoridad Emisora de Resolución: ADMINISTRACIÓN DE ADUANAS.
 Fecha de Notificación: 12 DE MAYO DEL 2006

CONCEPTOS QUE INTEGRAN EL CRÉDITO

CREDITO	CONCEPTO	IMPORTE HISTÓRICO	ACTUALIZACIÓN	IMPORTE ACTUALIZADO	ACCESORIOS (12 MESES)	MONTO DE LA GARANTÍA
H-2379213	PAGO IMPUESTO AL COM.EXT. A LA IMPORTACIÓN SECTOR PRIVADO	\$6,693.00	\$1,109.00	\$7,802.00	\$1,058.00	\$8,860.00
H-2379214	DERECHOS X TRAMITE ADUANERO	\$298.00	\$49.00	\$347.00	\$47.00	\$394.00
H-2379215	IVA X IMPORTACIÓN BIENES TANGIBLES	\$1,048.00	\$174.00	\$1,222.00	\$165.00	\$1,387.00
H-2379216	RECARGOS	\$6,743.00	-----	\$6,743.00	-----	\$6,743.00
H-2379217	MULTA POR INFRACCIONES A LA LEY ADUANERAS Y REGLAMENTO	\$8,701.00	\$340.00	\$9,041.00	-----	\$9,041.00
TOTAL		\$23,483.00	\$1,672.00	\$25,155.00	\$1,270.00	\$26,425.00

[Handwritten signature]

ACTA DE EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA

En Cuautitlan siendo las DOCE del día 02 de MARZO de 2007, el suscrito Ejecutor en cumplimiento a lo ordenado en el Acuerdo para Embargo en la Vía Administrativa Número 322-SAT-15-I-G1-9-~~0909~~ de fecha 05 MARZO 2007 emitido por el C. ABRAHAM ARCINIEGA CAMARENA en su carácter de Administrador Local de Recaudación de Naucalpan, con sede en Sor Juana Inés de la Cruz N° 22, Colonia Tlalnepantla Centro, C.P. 54000, me constituí en el domicilio ubicado en AV. GUILLERMO GONZALEZ CAMARENA N° 51, COL. PARQUE INDUSTRIAL CUAMATLA, CUAUTITLAN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO, C.P. 54730 de esta localidad, domicilio del Representante Legal de la contribuyente AIRIBUZ S.A DE C.V., mismo que fue manifestado en autos por el deudor del crédito, mismo que en este momento SI se encuentra presente, por lo que procedo a entender la diligencia con el C. ESPERANZA ZUBIRÍA ALANIS, en su carácter de Representante Legal

...a la hoja 2"

Av. Sor Juana Inés de la Cruz, No. 22, Planta Baja, Centro, Tlalnepantla, Edo. De Méx., C.P. 54000, Tel. y fax 54 66 y 54 60, www.sat.gob.mx

RDOL/ICA/ICL/150



SAT
Servicio de Administración Tributaria

Administración General de Recaudación
Administración Local de Recaudación Naucalpan
Subadministración de Cobro Coactivo
Departamento de Procedimientos de Garantías.



SECRETARÍA DE HACIENDA
Y FISCALÍA FEDERAL

SHCP

FOJA N. 93 DE FECHA 02-JUNIO-1990 NOTARIO
N. 09 DE CUANTERÍA LIC. LUIGERARDO
NEUDOTA POWELL

ASUNTO: HOJA 2

CREDENCIAL PARA VOTAR N. 0364085554373
DE FECHA 2003 EXP. INI MPIO FED.
ELECTORAL

de la contribuyente AIRIBUZ S.A DE C.V., identificándose con DE FECHA 2003 EXP. INI MPIO FED. ELECTORAL, que por tratarse el deudor de una persona Moral, acredita su personalidad jurídica mediante INSTRUMENTO NOTARIAL N. 11,890 Volumen 290, a quien se le da a conocer dicho Acuerdo en todos sus términos y se le hace saber el derecho que le concede el Artículo 155 Fracción del Código Fiscal de la Federación para la designación de testigos manifestando que en atención a dicho privilegio SI designa testigos.

Por lo anterior, y una vez satisfechos los procedimientos de Ley para practicar el Embargo en la Vía Administrativa previsto por el Artículo 141 Fracción V del Código Fiscal de la Federación, sobre el (los) siguiente(s) bien(es): ofrecidos por el C. ESPERANZA ZUBIRIA ALANIS, Representante Legal de la contribuyente AIRIBUZ S.A DE C.V., en la solicitud consignada a la autoridad fiscal competente, toda vez que reúne los requisitos establecidos en los Artículos 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación Vigente, en relación con los Artículos 60, 66 y 68 del Reglamento del mismo ordenamiento. Se procede a practicar: **EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA SOBRE UN AUTOMOVIL MARCA FORD KA MODELO 2004, SERIE 9BFBT19N247845245, AMPARADO CON LA FACTURA N. 56323 EXPEDIDA POR ZAPATA, S.A. DEL 26 DE FEBRERO DEL 2004, CON UN VALOR COMERCIAL DE \$50,000.00 (CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N), MISMO QUE RESULTA SUFICIENTE, PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL, EN VIRTUD DE QUE EL TOTAL DEL MONTO A GARANTIZAR ACTUALIZADO A 02 DE MARZO DEL 2007 ES DE \$26,425.00 (VEINTISEIS MIL CUATROCIENTOS VEINTICINCO PESOS 00/100 M.N); QUEDANDO CONDICIONADA DICHA ACEPTACIÓN A QUE SE PRACTIQUE EL EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA.**

Por lo anterior, el suscrito ejecutor declara embargado(s) el (los) bien(es) descrito(s) y nombra como depositario del (los) mismo(s), atento a lo dispuesto por el Artículo 66 Fracción III del Reglamento del Código en comento al C. ESPERANZA ZUBIRIA ALANIS, con domicilio en: GONZALO GONZALEZ CARRERA N. 81 CUAUTEMOCAN. Quien acepta el cargo protestando su fiel desempeño y sabedor de las penas y castigos que la ley impone a los Depositarios Infieles, comprometiéndose en este mismo acto a conservarlo(s) en las mejores condiciones y al momento de serle requeridos, ponerlo(s) a disposición de la Administración Local de Recaudación controladora del crédito fiscal asegurado.

Para los efectos del Artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, se hace constar que para esta diligencia NO precedió citatorio.

No habiendo más que hacer constar en la presente diligencia, se da por concluida, siendo las 12:15 horas del día 02 del mes de MARZO del año 2007, firmando al margen y al calce las personas que en ella intervinieron y quisieron hacerlo, entregando en este acto un ejemplar con firmas autógrafas del presente documento.

FIRMAS PARA CONSTANCIA

EL EJECUTOR

Jose Ramon Garcia Lopez
(Nombre, clave y Firma)
322 SAT 151A033

C. REPRESENTANTE LEGAL DEPOSITARIO

C. ESPERANZA ZUBIRIA ALANIS
(Nombre y Firma)

MANIFIESTO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, QUE EL MANDATO CON EL QUE ME OSTENTO, NO ME HA SIDO MODIFICADO, REVOCADO, CANCELADO, NI PARCIAL NI TOTALMENTE.

JOSE MANUEL DE JESUS BLANCO
282003

TESTIGO

(Nombre y Firma)

Credencial para votar N. 0364085554373
DE FECHA 2003 EXP. INI MPIO FED.
ELECTORAL

TESTIGO
LUIS FERRAZ VIDALES GARCIA
(Nombre y Firma)
C. Credencial para votar N. 032212027098
DE FECHA 1991 EXP. INI MPIO FED. ELECTORAL
Av. Sor Juana Inés de la Cruz, No. 22, Póntica Baja, Centro, Tlalnequillo, Edo. De Méx., C.P. 54000. Tel. 01 69 54 66 y 24 69 84 fax 01 69 54 29 00

RDDL

CAPITULO IV

EL RECURSO DE REVOCACIÓN

4.1 PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

“Los elementos de los recursos administrativos constituyen los siguientes factores, la materia o la sustancia que le da vida y que configuran su existencia como medios de defensa instituidos a favor del gobernado en contra de la Administración Pública”³⁸

Los artículos 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación nos señalan que el recurso de revocación podrá interponerse en contra de actos administrativos en materia fiscal en los siguientes casos:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a. Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, es decir, todas aquellas multas impuestas cometidas por infracciones a las leyes tributarias federales.

b. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley que se hayan pagado o retenido indebidamente.

c. Las que dicten las autoridades aduaneras.

d. Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.

c) Afectan el interés jurídico de terceros en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación. Cabe hacer mención que cuando un tercero perjudicado afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer vales el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate o que se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

³⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. Pág. 559

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando el embargado o terceros acreedores no estén conforme con la valuación hecha podrán hacer valer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo.

A continuación se mencionarán dos puntos importantes que deben tomarse en cuenta para la interposición del recurso de revocación.

1. Ante quién debe interponerse el recurso. El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado. También podrá enviarse a la autoridad competente por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Debemos entender por autoridad competente a la Administración General Jurídica, de acuerdo con el artículo 22 fracción XIII y fracción XVII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, quien es la encargada de resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de las autoridades administrativas del Servicio de Administración Tributaria que a la letra nos dice:

“Compete a la Administración General Jurídica resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria derivados de las facultades a que se refiere el artículo 95-Bis de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito; representar al Secretario de Hacienda y Crédito Público, al Jefe de Servicio de Administración Tributaria y a las Unidades Administrativas del propio órgano desconcentrado, en toda clase de procedimientos judiciales o administrativos contra actos o resoluciones de éstos, por la aplicación que dichas autoridades hagan del referido artículo 95-Bis y de las disposiciones de carácter general relacionadas con el mismo, así como para ejercer las acciones, excepciones y defensas que correspondan a las autoridades señaladas en dichos procedimientos, siempre que no sean competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria.”

Fracción XVII.- “Resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos y resoluciones de ella misma o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria que no tenga conferida de manera expresa dicha facultad o de autoridades fiscales de las entidades federativas en cumplimiento de convenios de coordinación fiscal, así como el recurso de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.”

Cabe señalar que el recurso de revocación se interpone ante la autoridad fiscal quien es, también, la que dicta resolución siendo juez y parte en la controversia del acto impugnado.

2. Plazo de interposición del recurso. De acuerdo con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el escrito mediante el cual se interponga el recurso, por regla general, deberá presentarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación. Excepto lo dispuesto en el artículo 127 el cual nos dice:

“Cuando el recurso de revocación se interponga porque el Procedimiento Administrativo de Ejecución no se ajusto a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo”

Y excepto lo dispuesto en el artículo 175, Segundo párrafo del mismo ordenamiento legal que a la letra dice:

“Cuando el embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II inciso “d” del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta sus efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior.

La procedencia del recurso de revocación, depende de que el escrito cumpla con los requisitos que la autoridad establece para su interposición, mismos que se encuentran consagrados en los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación..

El escrito de interposición del recurso de revocación deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación:

1. Constar por escrito.
2. Indicar el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestando al Registro Federal de Contribuyentes, para efectos de determinar la competencia de la autoridad administrativa y la clave que le correspondió en dicho registro.
3. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

4. El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Además de los requisitos anteriores, en el escrito de interposición del recurso se debe indicar:

1. La resolución o el acto que se impugna.
2. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
3. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se cumpla con alguno de estos requisitos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos.

Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto impugnado se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

4. La firma del interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que se imprimirá su huella digital.

En términos del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, los documentos que deben acompañar al escrito de interposición son los siguientes:

1. Documentos que acrediten la personalidad del promovente cuando actúe en nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya ha sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución emitida.

2. El documento en que conste el acto impugnado.

3. Constancia de notificación del acto impugnado, a excepción de que el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que esta se hizo.

4. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren los párrafos anteriores, pueden ser presentados en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales.

Cuando no se acompañe al escrito alguno de los documentos antes mencionados, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren los números 1 y 3, se tendrá por no interpuesto el recurso. Si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción 4, las pruebas se tendrán por no ofrecidas.

4.2 CAUSAS DE IMPROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

El artículo 124 del Código Fiscal de la Federación nos señala aquellos casos de improcedencia de los recursos en contra de actos administrativos que son:

1.- Que no afecte el interés jurídico del recurrente. Es decir cuando el acto impugnado no transgreda o viole las garantías individuales, así como los intereses particulares del contribuyente.

Un ejemplo sería cuando un notificador se presenta en el domicilio fiscal de un contribuyente con la finalidad de dejar citatorio para la practica de una diligencia, citando al representante legal o contribuyente según sea el caso, para el día siguiente hábil para poder llevar a cabo dicho acto, y el contribuyente opta por impugnar el citatorio, y toda vez que el citatorio es únicamente el instrumento o medio por el cual la autoridad como su propio nombre lo dice cita al contribuyente para el desarrollo de una diligencia es por eso que dicho acto así como el documento señalado no causa agravio alguno ni tampoco trangrede la esfera jurídica del contribuyente.

2.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.

Suele suceder que la resolución que dicta la autoridad fiscal al recurso interpuesto por el contribuyente no le es favorable al deudor, y este decide interponer otro recurso impugnando dicha resolución, lo cual resulta improcedente pues como ya lo hemos mencionado, el recurso de revocación es optativo, pero una vez que se elige por esta vía o medio de defensa y el contribuyente no obtiene la resolución a su favor, el deudor debe recurrir ante la siguiente instancia o autoridad competente.

3.- Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Es decir cuando el contribuyente decide impugnar su inconformidad mediante juicio de nulidad y una vez obteniendo la resolución desfavorable a sus intereses o que esta se encuentre todavía en espera de la misma el contribuyente decida también intentar la impugnación vía recurso este resultara improcedente.

4.- Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

Esto significa que si un contribuyente no hace valer los medios de defensa que a su derecho convenga conforme a ley en los plazos establecidos por los ordenamientos legales que del caso se trate se entenderá que el contribuyente acepta sin objeción alguna lo determinado por la autoridad competente, es decir, si al contribuyente se le notifica un acto administrativo que le cause perjuicio el día 11 de mayo de 2007, tiene como fecha límite para presentar su recurso de revocación, hasta el día 16 de julio de 2007, por consiguiente, si el contribuyente presenta su recurso cualquier día después del 16, se considera su pleno consentimiento.

5.- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Podemos entenderlo cuando el acto de autoridad llegue a vulnerar las garantías individuales del particular o contribuyente y este decida hacer valer su derecho ante autoridad de mayor escala jerárquica por considerarlo un acto agravante a sus intereses.

6.- En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, cuando se trata de impugnación de notificaciones en las que se niega conocer el acto.

Esto es con relación a lo que establece el artículo 129 del Código fiscal de la Federación, en su fracción IV, que dice si se resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, se desechara dicho recurso.

7.- Si son revocados los actos por la autoridad.

Jurídicamente se refiere cuando ya no existe litis en la controversia u objeto de la misma.

8.- Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Si la Administración jurídica resuelve un recurso de revocación, y después de dictada la resolución el contribuyente de nueva cuenta promueve un procedimiento, pero ahora basado en tratados Internacionales como el convenio de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico y el de Estados Unidos de América, aunque sean leyes supremas el recurso se declarara improcedente .

9.- Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

4.3 CAUSALES DE SOBRESEIMIENTO.

Sobre estas reglas, el artículo 124-A del Código Fiscal de la Federación nos señala que son causas de sobreseimiento las siguientes:

1.- Cuando el promovente se desista expresamente del recurso. Es decir, cuando ya no es deseo del contribuyente o interesado, continuar con la impugnación inicialmente presentada.

Esto quiere decir que cuando el contribuyente haya presentado su medio de defensa en tiempo y forma establecido en ley y en algún momento decide por voluntad propia ya no continuar con el procedimiento, y éste opta por enterar a la autoridad del desistimiento del recurso interpuesto, ya sea por considerarlo irrelevante o pudiera ser que se haya apegado algún convenio de pago con la autoridad fiscal, ya que por lo general cuando existen este tipo de reglas o convenios, uno de los requisitos primordiales es el desistimiento de cualquier medio de defensa intentado al momento de la solicitud del convenio la resolución del mismo se dictara en el sentido del sobreseimiento

2.- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a las que se refiere el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

Esto significa que cuando la autoridad fiscal, que en el caso del recurso de revocación estaríamos hablando de la Administración Local Jurídica, quien es la encargada de resolver dichas impugnaciones y al momento del análisis y estudio del escrito presentado por el contribuyente resulta que se encuentra en alguno de los supuestos antes mencionados y que contempla el artículo 124 del Código Fiscal Federal ésta optará por decretar el sobreseimiento por considerarlo improcedente, previa fundamentación y motivación del mismo.

3.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

En este caso nos referimos a la situación que surge cuando un contribuyente interpone su medio de defensa por algún crédito del cual ya tiene conocimiento que adeuda. Pero resulta que su crédito ya se encuentra cancelado, por considerarse incosteable. Pues la cancelación de créditos, es una facultad discrecional con la que cuenta la autoridad fiscal como en el caso de cancelación de créditos incosteables por su origen y monto, mientras el adeudo se encuentre en el supuesto y siguiendo las reglas generales publicadas en el mes de diciembre en la Ley de Ingresos de la Federación en el apartado de cancelación de créditos fiscales. Obviamente, siempre y cuando dicho adeudo no rebase la cuantía estipulada en unidades de inversión al que se haya pactado.

Es en estos casos, en donde ya no existe el objeto o motivo de la impugnación pues en el expediente, el crédito ya se encuentra cancelado. Motivo por el cual se debe decretar el sobreseimiento del mismo.

4.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

Este punto se refiere a que si el contribuyente interpone el medio de defensa fuera del plazo establecido en ley, la resolución que recaerá sobre el medio de defensa será el sobreseimiento por tales circunstancias.

Conforme al artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, el interesado o contribuyente afectado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto por una sola vez, a través de la misma vía.

“Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo”³⁹.

4.4 PLAZO PARA DICTAR RESOLUCIÓN AL RECURSO DE REVOCACIÓN

“Conforme al artículo 131 del Código Fiscal de la Federación en el que manifiesta en que la autoridad fiscal deberá dictar la resolución del recurso y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. En caso contrario, se interpretará el silencio administrativo que tiene como consecuencia la presunción de confirmación del acto impugnado, permitiendo consecuentemente que el interesado impugne dicho acto ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esto con la finalidad de que el contribuyente haga valer sus derechos, ya que se trata de un acto contrario a las pretensiones del mismo”⁴⁰.

El sentido en que pueden dictarse las resoluciones que pongan fin al recurso de revocación, pueden ser:

1.- Desecharlo por improcedente.

Toda vez que la autoridad considere que se encuentre en alguno de los supuestos que marca el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

2.- Tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso.

En este supuesto pierde el recurrente y la resolución impugnada queda firme con sus consecuencias y efectos.

3.- Confirmar el acto impugnado.

De igual manera en este supuesto, el contribuyente pierde la promoción toda vez que los agravios hechos valer no desvirtuaron la legalidad del acto, quedando firme dicha resolución con sus consecuencias y efectos.

³⁹ CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo. Ob. Cit. Pág. 567

⁴⁰ Ídem. Pág. 568.

4.- Mandar reponer el procedimiento administrativo.

En este caso se deja sin efectos la resolución impugnada con la finalidad de que la autoridad fiscal, de nueva cuenta tramite el procedimiento y dicte nueva resolución, toda vez por considerarlo así necesario o que hayan existido vicios el procedimiento, la cual de igual manera es impugnable nuevamente a través del recurso administrativo.

5.- Dejar sin efectos el acto impugnado.

Si se deja sin efectos la resolución impugnada de forma lisa y llana, es favorable al recurrente, y no se puede volver a emitir otro acto con base en los mismos hechos.

6.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

4.5 LA NEGATIVA FICTA

Como ya se mencionó en el tema anterior, cuando el contribuyente interpone el recurso de revocación como medio de defensa, la autoridad fiscal es quien se encargará de evaluar la procedencia del recurso.

La resolución que emita la autoridad, deberá estar fundada y motivada. En éste sentido el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, requiere que la resolución del recurso se funde en derecho y examine todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente.

El artículo 131 del Código Fiscal de la Federación nos dice lo siguiente:

“ La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un termino que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significara que se ha confirmado el acto impugnado.”

Una vez que se interpone el recurso de revocación, el contribuyente deberá esperar a que la autoridad fiscal dicte y le notifique la resolución del o los actos que el contribuyente impugna. De acuerdo con el artículo anterior, la autoridad podrá dar resolución al recurso en un plazo no mayor a tres meses. Generalmente la autoridad fiscal así lo hace, pero suele suceder que éste plazo se agota y el contribuyente aún no recibe la notificación de la resolución del recurso de revocación interpuesto. Es entonces cuando el recurrente deberá decidir si espera a que la autoridad le notifique la resolución del recurso de revocación, o procede

a impugnar, en cualquier tiempo, la presunta confirmación del acto impugnado en el recurso. Esta situación propicia lo que se conoce como negativa ficta.

Cuando, en materia fiscal, nos referimos a “La negativa ficta”, debe entenderse por ésta, el silencio de la autoridad ante un acto impugnado.

La negativa ficta debe impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para que el agraviado haga valer sus derechos, pues se trata de un acto contrario a sus pretensiones del cual se ignoran las bases o fundamentos que la autoridad tomó en cuenta para ello. Y como ya lo hemos mencionado, es derecho del contribuyente conocer los fundamentos que la ley tomó en cuenta para dictar resolución al recurso de revocación interpuesto por el recurrente.

CAPITULO V

MEDIDAS PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

5.1 LA IMPORTANCIA Y EL BENEFICIO EN LA SOCIEDAD DE GARANTIZAR EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL ANTE LA HACIENDA PUBLICA.

El sector público juega un papel muy importante cuando hablamos del funcionamiento del sistema económico de un país y es de conocimiento general que el Estado, para financiar su gasto, recurre a la recaudación de impuestos.

Pues bien, el Estado mexicano cada día cuenta con menos recursos para cumplir con sus funciones básicas que son promover el desarrollo de la nación y garantizar el bienestar de los mexicanos.

Debido a que no todos los contribuyentes están conscientes de la importancia que tiene el cumplir con sus obligaciones fiscales, es necesario hacer una introducción al tema y empezaremos citando el Artículo 31 Constitucional fracción IV, que a letra dispone:

“...Artículo 31 Fracción IV Constitucional.- Son obligaciones de los mexicanos:

Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”.

El contenido de éste artículo lo podemos analizar de la siguiente forma:

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

"Alfonso Cortina Gutiérrez manifiesta que si mexicanos o extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones publicas, entre ellas las del pago de impuestos.

Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una obligación general, a pesar de que dicho artículo se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar este precepto legal en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo”.⁴¹

En la tesis de Jurisprudencia publicada en el semanario judicial de la federación tercera parte, 1975, página 436 por la segunda Sala de la Suprema

⁴¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, Editorial Oxford, 2000. Pág. 173.

Corte de Justicia de la Nación señaló que las empresas extranjeras establecidas fuera del país son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, establece:

“IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LAS EMPRESAS EXTRANJERAS ESTABLECIDAS FUERA DEL PAÍS, SON CAUSANTES POR LOS INGRESOS OBTENIDOS DE FUENTES DE RIQUEZA EN EL TERRITORIO NACIONAL.”

Debe considerarse que una empresa extranjera establecida en el extranjero, es causante del impuesto sobre la renta conforme a lo mandado por el artículo 6 fracción IV de la ley del impuesto sobre la renta (vigente hasta el 31 de Diciembre de 1964), cuando su ingreso gravable derivara del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera, ya que , en tales caso, debe considerarse que la fuente de riqueza de que provienen los ingresos que modifica su patrimonio se haya ubicada en el territorio nacional,”

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

Esta consideración nace desde los estudios de teoría del Estado expuestos por Kelsen, ya que el señalaba que un Estado esta formado por una Federación que debe alimentar a las partes que lo integran para distribuir la riqueza económica en dicho territorio, por ejemplo el Maestro Hugo Carrasco Iriarte, establece: Que se encuentra el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que dicho sistema constituye un conjunto de disposiciones y órganos que regulan la coordinación entre la federación con las entidades federativas, incluido el Distrito Federal.

La regla en el sistema federativo mexicano consiste en la concurrencia (La facultad simultanea) que tienen la federación y los estados para imponer contribuciones. Sobre esta regla se estructura el sistema contributivo del país; por un lado el gobierno federal y, por el otro los estados de la Republica, que pueden imponer con sus principales criterios las contribuciones que estiman necesarias, lo cual se pretende armonizar con la Ley de Coordinación Fiscal.

3.-Que el Estado y municipio que puedan grabar, son los de la residencia de la persona.

Para empezar, debemos entender que cuando hablamos sobre la residencia de una persona, nos debemos enfocar al domicilio donde tiene su morada.

“ Al respecto Marcel Planiol define el domicilio: el lugar donde una persona ha establecido el asiento principal de su morada”⁴².

Ahora bien el municipio es la institución jurídica, política y social que tiene como finalidad organizar a una comunidad en la gestión autónoma de sus intereses de convivencia primaria y vecinal, que está regida por un ayuntamiento y que es la base de la división territorial y de la organización política de un Estado.

“Francisco de la Garza, en su obra Hacienda Municipal, justifica el derecho del municipio a la percepción de ingresos, y dice que satisface necesidades esenciales de su población mediante la prestación de una serie de servicios públicos, cuya suspensión total o parcial ocasionaría daños y perjuicios inmediatos; ingentes e irreparables como lo serían el trastorno y molestias que acarrearían la falta de prestación de los servicios de barrido y limpieza de las calles, la recolección de basuras domiciliarias, de alumbrado público, de abastecimiento de agua potable, de drenaje, etc., los que por su fundamental importancia es necesario que el municipio tenga la seguridad permanente de poder prestar.”⁴³

El régimen jurídico de la hacienda pública municipal se encuentra establecido en el artículo 115, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En cuanto a los ingresos contributivos, el municipio no tiene facultad para imponer contribuciones y carece de potestad tributaria; sin embargo, por medio del ayuntamiento puede proponer al Congreso del Estado medidas para el incremento de recursos. La Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México, establece los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enlistan:

IMPUESTOS:

- Predial
- Sobre adquisición de inmuebles y otras operaciones traslativas de dominio de inmuebles.
- Sobre anuncios publicitarios
- Sobre diversiones, juegos y espectáculos públicos, entre otros.

Para finalizar con este punto, es importante recalcar que se usa la palabra residencia para delimitar la jurisdicción tributaria tanto de los estados como de cada municipio que se encuentran del territorio nacional. Limita la potestad impositiva de las entidades federativas a su marco legal de competencia y obliga a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero sólo respecto del municipio y estado donde resida.

⁴² CARRASCO IRIARTE, Hugo. Ob. Cit. Pág. 174.

⁴³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal II, Iure Editores, 2005. Pág. 292

4.-Que las contribuciones se deben establecer en ley o decreto.

Con respecto a este punto Ernesto Flores Zavala nos señala lo siguiente: “Los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del poder Legislativo.”⁴⁴.

Considero que las contribuciones también nacen por decreto del Poder Ejecutivo, tal y como lo establece el artículo 131 Constitucional, cuando el Congreso de la Unión Faculta al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos a crear, extinguir, modificar las cuotas determinadas en el comercio exterior.

5.- Las contribuciones forzosamente deben cubrir los gastos públicos.

Sobre este punto, la disposición constitucional ha sido clara “Las contribuciones que se tienen que pagar se deben destinar a satisfacer los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estados y municipios”. Desde el punto de vista constitucional, no se contempla la posibilidad de la creación e imposición de tributos con fines extra fiscales.

El artículo 74, fracción IV, párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos menciona dos aspectos importantes:

1. El titular del Ejecutivo Federal es el único que puede hacer llegar a la Cámara de Diputados las iniciativas de leyes de ingresos y los proyectos de presupuesto.

2. El Presidente de la República tiene como fecha límite para presentar las iniciativas de referencia el 15 de noviembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicia su encargo en la fecha prevista por el artículo 83 constitucional, esto es, por cambio de titular del Ejecutivo federal.

En los proyectos de ingresos y presupuesto de egresos suele hacerse referencia a rubros tales como:

Ingresos: Impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, accesorios, productos, aprovechamientos, entre otros.

Egresos: Desarrollo rural, regional y ecología, pesca, desarrollo social, educación, salud y seguridad, comunicaciones y transportes, comercio y abasto, turismo, sector industrial, energéticos, entre otros.

6. Que deben cumplir las garantías sobre equidad y proporcionalidad.

⁴⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Editorial Porrúa. México 1977. Pág. 199

Recordemos que estas palabras aparecen por primera vez en el proyecto de Constitución 1857, artículo 36, que dice:

“Es obligación de todo mexicano defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes...”

Ahora bien, este punto requiere la realización de dos principios según Ernesto Flores Zavala:

“El principio de generalidad y el de uniformidad. Es decir, que todos los que tienen la capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.

El principio de generalidad, no significa que todos deban pagar todos los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.

El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma que representen para todos los que deban contribuir a los gastos públicos igual sacrificio mínimo; pero también se puede aplicar a una ley impositiva aislada, y entonces debe entenderse en el sentido que todos aquellos cuya situación generadora de crédito fiscal sea igual sean tratados por igual; esta igualdad en la situación generadora debe entenderse en los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etcétera.”⁴⁵

Es vital para el sector público, procurarse de una gran cantidad de recursos que permitan satisfacer el amplio gasto que implica administrar y mantener a una comunidad. Y los medios con que cuenta para conseguir dichos recursos constituyen los ingresos públicos que inicialmente consistían en las entregas, de súbditos a soberanos, de un valor absoluto o porcentual del total de los bienes generados. Al evolucionar, se iniciaron las cargas impositivas y la explotación de los bienes públicos. Se llega a la época clásica, época en donde los teóricos de las finanzas públicas consideraron que los ingresos del Estado se podrían clasificar en dos tipos:

⁴⁵ Idem. Pág. 201-203

1.- *Ingresos ordinarios.* Este tipo de ingresos están formados por las rentas obtenidas por el Estado de sus propios bienes o por la actividad industrial que tienen.

2.- *Ingresos derivados.* Consistentes en los recursos de los particulares obtenidos por el Estado en su carácter de soberano.

En la actualidad, ya existe una mayor organización respecto a los ingresos, donde los Estados modernos consideran al financiamiento como parte importante de su estrategia para el desarrollo. Es por eso que surge la actividad financiera del Estado, misma que consiste en la actividad que el mismo Estado realiza para obtener, administrar y aplicar los recursos económicos necesarios para satisfacer las necesidades públicas y dicha actividad debe estar regulada por el derecho.

Al estudiar, de forma breve, la actividad financiera del Estado nos damos cuenta que en ésta intervienen dos aspectos: el político y el sociológico.

El primero radica en la facultad que tiene el Estado de conseguir medios económicos para poder invertirlos en fines productivos y así poder satisfacer las necesidades públicas de su comunidad.

El segundo, sociológicamente hablando, tiene una principal diferencia con el aspecto político y esta es que el gasto público repercute en la sociedad, razón por la cual la hacienda pública debe de controlar las reacciones de la misma sociedad.

En la actualidad, podemos decir que los ingresos del Estado se componen por los ingresos ordinarios y los extraordinarios.

Los ingresos ordinarios son aquellos que incluyen a los ingresos tributarios o contribuciones establecidos en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, los cuales se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras; así como también a algunos de los ingresos no tributarios, tales como los aprovechamientos, los productos y los ingresos que obtienen los organismos públicos descentralizados y las empresas de participación estatal, ingresos que se encuentran contemplados en el artículo 3° del mismo Código Fiscal. Mismos que citaremos a continuación:

1.- *Impuestos* .- Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

2.- *Aportaciones de Seguridad Social*.- Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento

de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

3.- Contribuciones de Mejoras.- Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

4.- Derechos.- Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

5.- Accesorios de las Contribuciones .- Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

6.- Aprovechamientos.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

7.- Productos.- Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Por otra parte, los ingresos extraordinarios son los financiamientos o empréstitos, siendo éstos créditos tanto internos como externos, los cuales se entienden generalmente como el préstamo de dinero a plazo y con interés. Ello en el entendido de que, por ejemplo, también podría decretarse una contribución o impuesto extraordinario.

Una vez que hemos mencionado de manera breve los tipos de ingresos que existen es necesario explicar la razón por la cual el Estado obtiene, administra y aplica los recursos económicos provenientes de los mencionados ingresos en su gasto público. Pero inicialmente definamos lo que es el gasto público:

Según Gabino Fraga el gasto público se debe de entender “Como el que se destina a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva, quedando, por lo tanto, excluidos de su comprensión, los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual”⁴⁶

Giuliani Fonrouge llega a la conclusión de que gasto público es “Toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales”⁴⁷

Nosotros coincidimos con estas definiciones y la atribución que podemos hacer es que por gastos públicos no debe entenderse “todos los gastos que el Estado pueda hacer, sino sólo aquellos que están destinados a satisfacer las funciones del Estado y los Servicios Públicos que éste le brinde a su comunidad”.

Es de suma importancia que el ciudadano entienda que si no hay pago de impuestos, no hay servicios para la comunidad en general y que si bien es cierto que como ciudadanos tenemos derechos también tenemos obligaciones, así como el pago de impuestos.

“El fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley. Una persona está obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación”⁴⁸, ¿pero porqué el Estado puede dictar esas leyes estableciendo impuestos, es decir, exigiendo de los particulares la entrega de parte de su renta o de su fortuna, lo que constituye para ellos un sacrificio?.

En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad y que necesita medios económicos para realizarlas. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad del dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican esa necesidad de dinero. Mismas que dependen del pensamiento político dominante en la colectividad. Esto significa que si el Estado desarrolla atribuciones que corresponden al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios estará en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario.

El Estado necesita vivir y en caso necesario, “puede exigir el sacrificio de la vida de sus miembros”. El Estado necesita actuar porque la colectividad le exige esa actuación y para ello necesita la colaboración económica de sus miembros; el alcance de su actuación depende del pensamiento, del criterio político, jurídico y filosófico dominante en la colectividad.

⁴⁶ GORDOA LÓPEZ, Ana Laura. Ob. Cit. Pág. 60

⁴⁷ GIULIANI FONROUGE. Derecho Financiero, citado por Ana Laura Gordoia López. Ob.cit. Pág. 61

⁴⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. Pág.. 130

De lo anterior podemos decir que el fundamento de la obligación tributaria se encontrará en las atribuciones del Estado que requieren para su realización medios económicos, que se obtienen principalmente a través del impuesto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dijo: "La idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tienen potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere."⁴⁹

Aparentemente el problema no tienen dificultad alguna, los impuestos tienen por fin proporcionar al Estado los recursos necesarios para el ejercicio de sus atribuciones. De acuerdo con lo dispuesto en la Fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que ya en otro lugar analizamos, el fin de los impuestos no puede ser otro que cubrir los gastos públicos.

En realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda, misma que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas o para favorecer el de aquellas que se consideran benéficas.

Cuando el impuesto tiene como único fin obtener los recursos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado, se dice que tiene un fin fiscal; cuando el impuesto persigue producir ciertos efectos diversos de la obtención de recursos, se dice que tiene un fin extra-fiscal. Los fines extra-fiscales pueden ser culturales, económicos, políticos, sociales, morales, etc.

Es cierto que en el primer caso, el impuesto, al proporcionar ingresos al Estado, lo capacita para el desarrollo de sus fines, económicos, políticos o sociales, pero además, el impuesto por sí mismo puede ser instrumento para que el Estado desarrolle esos fines. Esto es a lo que hemos llamado los fines extra-fiscales de los impuestos.

El problema medular es la reacción y comportamiento del contribuyente frente al pago de impuestos. En México, podemos sentar como regla que el contribuyente reacciona en forma adversa contra todo tributo y, en especial, contra el impuesto y atendiendo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podemos clasificarlos en honestos y deshonestos. Obviamente el contribuyente honesto es aquel que por temor, conciencia o conveniencia cumple con sus obligaciones fiscales pues su educación, su civismo, su cultura, su buen juicio y criterio les dicen que si desean ver la prosperidad del país, deben pagar sus impuestos que

⁴⁹ SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. Tomo XXXIV, Pág. 1360. Prontuario, tomo VIII. Pág. 84

de acuerdo a las leyes tributarias en vigor han generado a favor del fisco, y cuando incurre en alguna falta, asume las consecuencias que esto puede traer.

El contribuyente que se escuda en los vicios de la administración pública o en las deficiencias que pueda tener esta inflinge con ello un castigo al país pues contribuye a frenar su desarrollo económico. No se percata o pretende ignorar que el daño que hoy produce lo sufrirán las generaciones futuras. Es por eso que es importante hacer una conciencia fiscal en el contribuyente desde el momento en que recibe su educación básica ya sea que este pueda llegar a ser comerciante, industrial o profesionista, para que se percate de las consecuencias de un mal comportamiento en sus obligaciones fiscales y de la necesidad que el Estado tiene de sus recursos económicos.

Es muy aceptable que debido a esta falta de "educación fiscal", la recaudación tributaria en nuestro país es muy reducida y eso trae como consecuencia una deficiencia en los servicios públicos que debe brindarnos el estado. Tales como salubridad educación, agua potable, caminos, viviendas y asistencia social, por ejemplo.

Es por eso que es sumamente importante cumplir con el pago de impuestos. Ahora bien cuando el contribuyente no cumple con esta obligación o no lo hace con las formalidades que la autoridad fiscal tiene establecidas, surgen las infracciones y sanciones, las cuales son de estricta aplicación y de esta obligación tributaria surge lo que conocemos como crédito fiscal, el cual como ya lo hemos definido en el capítulo II de éste proyecto y que conforme al artículo 4 del Código Fiscal de la Federación se desprende que son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que derivan de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como a aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Cuando el contribuyente no cumple con las disposiciones fiscales establecidas en ley en la fecha o dentro del plazo señalado en las mismas, las autoridades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para determinar las contribuciones omitidas. En términos generales, conforme los artículos 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales competentes como resultado del ejercicio de sus facultades, notificaran al contribuyente para que dicho crédito se pague o en su caso se garantice el adeudo determinado en la resolución.

El problema en el que nosotros hemos basado el presente trabajo, es en cuanto a que una vez ya fincado dicho crédito fiscal que no fue pagado, tampoco es garantizado. Es decir, el contribuyente muchas veces, jamás llega a constituir una garantía del pago de dicho adeudo con el fisco, y obviamente el interés fiscal queda totalmente desprotegido.

Y como ya hemos dejado en claro la importancia del pago de impuestos y contribuciones, el hecho de omitir la garantía del interés fiscal es también un problema que recae en el ingreso público, pues existe la posibilidad de que el contribuyente haga uso de los medios de defensa a los que tiene derecho de forma dolosa o de mala fe, sin garantizar el pago de su adeudo.

Este tipo de situaciones deja en total estado de indefensión al fisco federal, ya que la garantía del interés fiscal es el medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción de un pago de contribuciones y aprovechamientos que obliga al contribuyente a cumplir con la obligación en un tiempo determinado, para poder hacerlo efectivo en caso de incumplimiento.

5.2 EL TÉRMINO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

Una vez que ya hemos dejado en claro la importancia de garantizar el interés fiscal, es importante recordar que los contratos de garantía son aquellos que directamente sirven para asegurar al acreedor el pago de su crédito y para que confíe en el deudor quien contrate con él. Pues bien, la autoridad fiscal tiene la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los impuestos, que tiene derecho a percibir el Estado o sus Organismos descentralizados, provenientes de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios.

Cabe señalar que mientras el contribuyente no pueda o no deba cumplir con la obligación, porque esté obligado a pagar o porque la autoridad le ha determinado contribuciones y sus accesorios en exceso, o indebidamente, tiene derecho a impugnar la determinación de la autoridad, pero también tiene la obligación de ofrecer a la autoridad un medio que garantice el interés fiscal en el caso de que sea procedente la determinación de la autoridad.

Dicha garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto que no se cubra el crédito. Deberá ampliarse la garantía por el importe de los cargos correspondientes a los doce meses siguientes. Asimismo, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación contempla que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía y establece las diferentes formas en que el contribuyente puede garantizar el interés fiscal, mismas que ya han sido mencionadas durante el desarrollo del capítulo III del presente proyecto.

Asimismo el artículo 141 en su párrafo IV del Código Fiscal de la Federación, establece que la garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de éste Código.

Por ejemplo podríamos mencionar el caso de un contribuyente al cual la autoridad le ha determinado el adeudo de contribuciones omitidas mediante resolución escrita y éste a su vez consciente la determinación de la misma, pero decide realizar el pago del adeudo en parcialidades solicitándolo ante la autoridad competente; y para que su petición proceda y pueda ser calificada, el contribuyente deberá presentar la garantía del interés fiscal en el plazo señalado en el párrafo anterior.

Se procederá de igual manera, cuando el contribuyente se haya autodeterminado contribuciones omitidas antes que la autoridad le notifique la omisión de éstas.

Ahora bien, Cuando el contribuyente promueve algún medio de defensa como lo es el recurso de revocación, se debe constituir la garantía del interés fiscal y en el caso de que no se acredite ni se garantice el interés mismo, se procederá al cobro coactivo, conforme al artículo 144 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.”

Como ya lo hemos mencionado, la garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte, si procede, y le de el trámite correspondiente. Dicha autoridad, para calificar la garantía ofrecida por el contribuyente, deberá calificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubra los conceptos que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación. Cuando no se cumplan dichos requisitos, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día

siguiente a aquel en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, de lo contrario no se le aceptará la garantía. Todo lo anterior conforme al artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Es importante dejar en claro que al contribuyente se le otorga bastante tiempo para garantizar el interés fiscal, pues de acuerdo con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, después de que la autoridad le notifica la existencia del crédito fiscal, el plazo que el contribuyente tiene para interponer el recurso de revocación es de cuarenta y cinco días contados a partir de la fecha en que haya surtido efectos su notificación, excepto en los artículos 127, 128 y 175 del mismo Código Fiscal de la Federación, los cuales a la letra dicen:

Artículo 127. “Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en el que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.”

Artículo 128. “El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

Artículo 175 Párrafo segundo. “El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso d) del artículo 117 de este Código, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.”

Pues bien, desde el momento en que el contribuyente conoce la existencia de dicho crédito sabe que debe garantizar el pago del mismo ante la autoridad competente.

Entonces tenemos que después de su notificación, el contribuyente tiene 45 días hábiles, para interponer el recurso de revocación y ya debe estar conciente de que debe garantizar el interés fiscal, pues bien, después de que el deudor interpone su recurso de revocación, la autoridad le brinda cinco meses más para presentar la garantía del interés fiscal ante la autoridad correspondiente. Lo que a nuestro parecer dicho plazo es excesivo, pues deben pasar más de seis meses después de que se le notifica el crédito fiscal al contribuyente, para que éste proceda a garantizar el interés fiscal. Y como ya lo hemos mencionado, existen contribuyentes concientes de la importancia tan grande que tiene para la sociedad el hecho de que se garantice el interés fiscal y por consiguiente, lo garantizan incluso antes de que se agote el plazo que la ley les otorga para hacerlo, pero también hay contribuyentes que aún sabiendo lo importante que es garantizar el interés fiscal, nunca llegan a hacerlo, pues dejan transcurrir el plazo que la ley les otorga para ello y mientras se le dicta una resolución al recurso de revocación interpuesto por el contribuyente, la seguridad que la autoridad fiscal debería tener de que dicho crédito se pagará al terminar la controversia en caso de resultar desfavorable a los intereses del particular, no existe.

Y ésta situación está estrechamente ligada con lo mencionado en el tema anterior, pues todos como ciudadanos, sufrimos las consecuencias de que el fisco se encuentre desprotegido y carezca de la seguridad que le otorga “la garantía del interés fiscal” cuando está en controversia un crédito fiscal. Esto obviamente repercute en una menor recaudación, lo cual se ve afectado el interés público, en la actividad o tareas que tiene encomendado el Estado encaminadas a sufragar el gasto público.

Por otro lado, cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 146-A contempla la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas y que a la letra dice:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o estos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de éste artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de éste artículo.

“La cancelación de los créditos a que se refiere éste artículo no libera de su pago.”

5.3 LA INCONGRUENCIA DE LOS ARTÍCULOS 131 CON EL 144 SEGUNDO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Como ya lo hemos mencionamos con anterioridad, de acuerdo con el artículo 144 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente tendrá un plazo para garantizar el interés fiscal de cinco meses contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso de revocación.

La incongruencia surge al momento de analizar éste artículo, con el artículo 131 del mismo Código Fiscal de la Federación, el cual habla acerca del plazo que la autoridad tiene para dictar resolución al recurso de revocación interpuesto por el contribuyente.

Dicho artículo textualmente dice lo siguiente:

“La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.”

Es importante analizar y exponer las desventajas que tiene para el fisco, y por consiguiente para la sociedad, la incoherencia tan grande que existe entre estos dos artículos.

Primero, el contribuyente tiene todo el derecho de interponer el recurso de revocación para inconformarse del acto que se le imputa haciendo valer todo lo que a su derecho le convenga. Y conforme al artículo 144, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, la misma autoridad fiscal le otorga al deudor el excesivo plazo de cinco meses para que éste garantice el interés fiscal. Por supuesto, contados a partir de la fecha de interposición del recurso. Pero por otro

lado el artículo 131 del mismo Código Fiscal, señala que la autoridad deberá dictar resolución en un plazo no mayor de tres meses a partir de la fecha de interposición del recurso.

Entonces tenemos que la autoridad tiene tres meses para dictar resolución al recurso de revocación a partir de la fecha de interposición del medio de defensa, y por otro lado, el contribuyente tiene cinco meses para garantizar el interés fiscal a partir de la fecha de interposición del recurso. Y la pregunta es: ¿En qué momento queda asegurado el interés fiscal del crédito o adeudo, si la autoridad debe dictar resolución y notificarla, antes de tres meses y el contribuyente cuenta hasta con cinco meses para garantizar el interés fiscal?

Definitivamente la incongruencia que existe entre estos dos artículos es en cuanto a los plazos que establecen, pues toda vez, que la autoridad cuenta con un plazo de tres meses para resolver y notificar dicha resolución, el contribuyente puede o no llegar a constituir la garantía del interés fiscal ya que al otorgarle cinco meses para ello, suele pasar que la autoridad pueda resolver en cinco, quince, treinta días o hasta en dos meses el recurso de revocación, sin que el contribuyente garantice el interés fiscal del crédito controvertido, e incluso pueden llegar a pasar cuatro meses y en vez de constituir la garantía señalada el contribuyente decide hacer valer la negativa ficta pasado los tres meses conforme al artículo 37 del Código Fiscal vigente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Entonces qué sentido tiene el plazo excesivo que le otorga al contribuyente para garantizar el interés fiscal, si éste no llega a ser funcional.

Y la incongruencia de éstos dos artículos son uno de los tantos motivos que hacen de nuestro Sistema Tributario, un Sistema deficiente y arcaico. Ya que la ley debe de ser cambiante modificándose a las circunstancias que enfrenta nuestro país en la actualidad. Y cuando esto no sucede, no sólo daña al fisco sino también a los sujetos cumplidos, porque al señalarse las cuotas del impuesto y calcular su rendimiento, deberán tenerse en cuenta las pérdidas debidas a la falta de recaudación fiscal. Esto será tanto más frecuente, cuanto más altas sean las cuotas y más molestos los procedimientos administrativos para la determinación del impuesto.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales y la falta de garantía del interés fiscal, deben ser combatidos por las siguientes razones:

- 1) Porque constituyen una violación a la ley.
- 2) Porque coloca a los infractores en una situación de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la ley o que no han podido violarla.

- 3) Porque no puede quedar al criterio del particular determinar si debe o no pagar impuestos y cumplir con sus obligaciones fiscales.
- 4) Porque la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda o entorpece la actividad del fisco, está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general.

“Sin embargo, la opinión pública no mira con excesiva severidad al infractor fiscal, y aun considera al mismo como un signo de habilidad, esto se explica por las siguientes razones principales”⁵⁰:

- A. Por la ignorancia sobre los fines de los impuestos.
- B. Por la falta de una contraprestación a cambio de las cantidades que se pagan por concepto de impuesto, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado.
- C. Cuando la mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto, y
- D. Por último, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, porque el causante considera que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos.

Todas estas causas influyen en la tendencia de lograr por todos los medios, evitar el pago de las prestaciones fiscales. Esta actitud es permanente, pero se agrava en determinados momentos de crisis morales u orgánicas de la administración.

⁵⁰ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. Pág. 286

5.4 PROPUESTA DE ADICIÓN DE UNA FRACCIÓN V AL ARTÍCULO 124- A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Una vez que hemos analizado a lo largo de éste proyecto las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones fiscales y la falta de recaudación fiscal, sería muy favorable para el país y sobre todo para la sociedad tomar medidas que puedan ser aliadas para evitar la falta de recaudación fiscal y a nosotros en especial nos interesa una:

Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal.

Las medidas tendientes a garantizar el interés fiscal han dado lugar a los diversos tipos de responsabilidad de los sujetos pasivos y a los privilegios fiscales.

El artículo 12 del Código Fiscal de 1938, señalaba las siguientes garantías:

- Pago bajo protesta
- Depósito de dinero
- Fianza de compañía autorizada
- Prenda o Hipoteca
- Secuestro convencional en la vía administrativa o fianza de persona física o moral, que acreditara, en forma fehaciente, su idoneidad y solvencia y se sometiera expresamente al procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 12 del Código Fiscal de 1966 señala las mismas garantías, con excepción del pago bajo protesta, no porque lo haya eliminado definitivamente sino porque lo considera como un pago y no como una garantía.

El artículo 81 del Reglamento para Oficinas Federales de Hacienda, de 13 de junio de 1940, reglamentando la forma como deben presentarse las garantías citadas dice:

I. Pago bajo protesta. Se hará constar esta circunstancia en el comprobante de entero, sin que sea necesario expedir constancia de aseguramiento.

II. Depósito de dinero. Lo constituirá directamente el deudor, atendiendo a la orden que se gire, en el Bando de México o en alguno de sus asociados, y cuando proceda en las propias oficinas.

III. Fianza de compañía autorizada. En todo caso se comprobará que la razón social y la persona que suscriban la póliza respectiva, están autorizadas al efecto.

IV. Prenda o Hipoteca. Se cuidará de que, en el primer caso, sólo figuren valores cotizados en el mercado, créditos garantizados y exigibles a corto plazo, alhajas u otros bienes de fácil realización y en el segundo, inmuebles libres de gravamen.

V. Secuestro convencional. Se llevará a cabo, previo avalúo de los bienes susceptibles de embargo, por peritos que se designen de acuerdo con el procedimiento que, para los remates, establece el Código Fiscal de la Federación.

VI. Fianza de persona física o moral. El otorgante deberá comparecer en persona a la oficina para acreditar fehacientemente su idoneidad y solvencia y que posee bienes raíces inscritos en el Registro Público de la Propiedad, cuyo valor alcance a garantizar las obligaciones que contraiga, siendo requisito indispensable que se someta expresamente al procedimiento administrativo de ejecución, todo lo cual se hará constar en acta.

El artículo 82 fija el monto de la garantía y dice:

“Tratándose del cobro de créditos fiscales, las garantías a que se refiere la Fracción I del artículo anterior, se limitarán al entero de las prestaciones originales, más los recargos y gastos de ejecución, que en su caso y según la liquidación que se formule, deban exigirse; las que citan las fracciones II y III comprenderán, además del importe del crédito, los recargos probables y gastos de más del importe del crédito, los recargos probables y gastos de ejecución que proceda, y las que se especifican en las fracciones IV y VI, se exigirán por el doble o triple del interés fiscal que trate de asegurarse ya sea que se respalden con propiedades raíces o con bienes muebles, valores, créditos y alhajas.” Deben también tenerse en cuenta los artículos 83 y 86 del mismo Reglamento.

Hemos hecho ésta introducción para dejar en claro que el principio de *que el fisco nunca litiga sin garantía* ya es obsoleto. Pues a lo largo de este proyecto hemos dejado al descubierto que no es así, pues como ya lo hemos expuesto, la garantía muchas veces no llega a constituirse y obviamente el interés fiscal queda totalmente desprotegido.

También hemos explicado las consecuencias que tiene para el fisco, para los contribuyentes y también para la sociedad en general, no garantizar el pago de un crédito fiscal. Y una vez que hemos analizado las repercusiones que tiene la falta de congruencia de los plazos que establecen los artículos 131 y 144 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación que nos rige en la actualidad, consideramos que es importante tomar como una medida tendiente a garantizar el

interés fiscal, la propuesta que hace para el fisco y la sociedad, el presente trabajo. Teniendo como finalidad que se adicione una fracción V al artículo 124- A del Código Fiscal de la Federación, y que se modifique el plazo de los cinco meses que establece el artículo 144 en su segundo párrafo para empatar dicho termino con lo estipulado en el artículo 131 del mismo ordenamiento legal.

Artículo 124- A del Código Fiscal de la Federación.

Procede el sobreseimiento en los casos siguientes :

- I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.
- III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

Tomando en cuenta la propuesta antes mencionada con lo que respecta a la adición de una fracción V al artículo 124- A para que dicho precepto legal quede de la siguiente manera:

Artículo 124- A del Código Fiscal de la Federación.

Procede el sobreseimiento en los casos siguientes :

- I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.
- III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.
- V. ***Cuando no se haya constituido la Garantía del Interés Fiscal en el plazo de tres meses, mismo que establece el artículo 131 de este Código. Salvo que el contribuyente se encuentre en el supuesto previsto por el artículo 146-A párrafo III de este mismo ordenamiento legal.***

Es importante reiterar que nuestra propuesta ofrece una medida necesaria para garantizar el interés fiscal y sobre todo las ventajas que representa para el fisco, así como para la sociedad en general modificar el artículo antes citado.

Y para ello citaremos algunas jurisprudencias que vienen a reforzar y a enfatizar mas lo que a lo largo de este proyecto hemos venido exponiendo.

Registro N 200124
Novena Época
Instancia : Pleno
Fuente : Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
III, Mayo de 1996
Página : 110
Tesis : P. LXVI-96
Tesis Aislada
Materia : Constitucional, Administrativa.

GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. NO ES INCONSTITUCIONAL EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 141 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN AL ESTABLECER QUE EN NINGÚN CASO SE DISPENSARA SU OTORGAMIENTO.

Es una obligación constitucional el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y es de interés general el que los créditos fiscales sean pagados por los contribuyentes a fin que el Estado obtenga los recursos que requiere para realizar normalmente sus funciones, entre ellas, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas. La obligación de pagar las contribuciones incluye la de liquidar los créditos fiscales derivados de la omisión del pago de las mismas, así como la de garantizarlos si se quiere evitar el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

La dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal constituyó un privilegio que a determinados contribuyentes, atendiendo a la situación especial en que se encontraban, otorgó el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el año de mil novecientos ochenta y nueve. Tal dispensa no constituye un derecho de los contribuyentes, independientemente de la situación en que se encuentren, pues frente a esta situación se encuentra la obligación constitucional de cubrir las contribuciones y el interés de la colectividad de que las mismas sean pagadas y, en su caso, garantizados los créditos derivados de la omisión de su pago. Por tanto, el que el último párrafo del artículo 141 del ordenamiento legal citado, vigente a partir del año de mil novecientos noventa, establezca que en ningún caso se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, no resulta inconstitucional ya que elimina un privilegio que se otorgaba a determinados contribuyentes, mas no un derecho de éstos protegido por alguna norma de la Carta Magna.

Amparo en revisión 517/95. London Clothes, S.A. 4 de marzo de 1996.
Unanimidad de once votos. Ponente : Mariano Azuela Guitron. Secretaria : Ma. Estela Ferre Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebra el veinticinco de abril en curso, aprobó, con el número LXVI/1996, la tesis que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México Distrito Federal, a veinticinco de abril de mil novecientos noventa y seis.

Registro N 200275

Novena Época

Instancia : Pleno

Fuente : Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
II, Noviembre de 1995

Página 91

Tesis : P. CVI/95

Tesis Aislada

Materia : Constitucional, Administrativa.

INTERÉS FISCAL. LOS ARTÍCULOS 141 Y 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN CUANTO ADMITEN EL EMBARGO PARA GARANTIZARLO SIN PREVER LA POSIBILIDAD DE DISPENSA, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

Aun cuando en las normas especificadas no se prevea dispensa para otorgar la garantía del interés fiscal y, en todos los casos, deba otorgarse para que el contribuyente obtenga la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, tal carga procesal no implica que el deudor se vea privado, en forma definitiva, de la garantía que otorgue para en su caso satisfacer el pago del crédito que se le cobra, pues todos los medios o formas de garantía que regula el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, tienen por finalidad asegurar que el contribuyente deudor cumplirá con su obligación de pago del crédito fiscal que se le ha determinado, si es que finalmente, una vez que agote el medio de impugnación que haya intentado, aquel permanezca firme.

Amparo en revisión 723/94. Almacenes Distribuidores de Carne y Productos Agropecuarios, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario : Neófito López Ramos.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el trece de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: Presidente José Vicente Anguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Guitron, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza. Aprobó, con el número CVI/95 novena la tesis que antecede, y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México Distrito Federal, a trece de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

CONCLUSIONES

En el desarrollo de este proyecto nos hemos podido dar cuenta de la importancia y relevancia del papel que juegan las contribuciones de los ciudadanos integrantes de un estado llámese país, entidad federativa o municipio, así como el comportamiento y la obligación contributiva que tenemos todos como mexicanos tal y como lo establece nuestra carta magna, ya que dichos impuestos o contribuciones son el motor que impulsa al desarrollo de una sociedad desde todos sus aspectos: económico, social, político y cultural.

En México, siempre ha existido el pago de impuestos, desde la época prehispánica hasta la actualidad, pero siempre con el objetivo de obtener ingresos. En la época prehispánica, el tributo se guardaba con la finalidad de mantener al pueblo cuando sufrían guerras, inundaciones o sequías. En la actualidad, para brindar servicios de calidad a la comunidad y financiar las actividades propias del Estado,

Es importante que los mexicanos hagamos conciencia de la importancia que tiene para nuestro país el crear una cultura fiscal. Y como ciudadanos saber que rumbo llevamos, y sobre todo cómo queremos llegar, ya que el destino de toda nación la forjan los integrantes de la misma, pero eso sí, debe existir un bien común y un objetivo específico que beneficie las condiciones de vida de todos y cada uno de sus integrantes.

Y dejar en claro que impuesto, es la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objetivo de costear los gastos públicos. Basándose en la obligación que tiene el particular para cooperar con una parte de su riqueza en los gastos públicos del Estado, no dándosele la oportunidad de escoger entre el pagar o no dichos impuestos. Por otro lado, es igual de importante hacer de conocimiento común que por gastos públicos, no debemos entender todos los que el Estado pueda hacer, sino sólo aquellos destinados a satisfacer las necesidades públicas.

El hecho de contribuir no solo significa cumplir con la obligación que tenemos como ciudadanos de alimentar a la nación, sino fortalecer y ser partícipe del desarrollo de nuestro país y de nuestras instituciones, y que si bien es cierto que muchas de ellas se encuentran desacreditadas, ello no significa que todo este perdido sino todo lo contrario, es tiempo de que nos pongamos a trabajar conjuntamente para luchar contra todo aquello que aqueja a nuestra sociedad y un gravísimo problema que no nos permite crecer como país es ni más ni menos el no contribuir o evadir nuestra obligación frente al fisco.

Si como contribuyentes no cumplimos con nuestras obligaciones en los términos y plazos que la ley establece, se pierde la relación tributaria, y esto ocasiona que dicha omisión sea sancionada dando nacimiento al crédito fiscal, que desde nuestro punto de vista, es el derecho de la Federación de exigir de un

sujeto pasivo denominado contribuyente o deudor el pago de una cantidad de dinero por concepto de contribuciones, aprovechamientos, así como de sus accesorios, y de aquellos señalados como tales por disposición de la ley.

Nos resulta increíble que ni como sujetos pasivos de esta relación tributaria, tengamos conciencia de las consecuencias tan graves que atrae para la sociedad la omisión o el incumplimiento de las obligaciones fiscales. E incluso, hay contribuyentes que ignoran el procedimiento y las sanciones a las que se pueden hacer acreedores por esa razón.

Pues bien, la autoridad fiscal tiene la obligación de notificarle al deudor, la existencia de dicha omisión para que ésta sea cubierta en su totalidad, o de lo contrario se inicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que no es más que el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad económico-coactivo para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en la ley. Este procedimiento se inicia con la finalidad de lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o enajenación de los bienes embargados propiedad del deudor o contribuyente.

Para la autoridad fiscal es de suma importancia, asegurar el pago de contribuciones. Por ésta razón cuando el contribuyente no cubre el monto del crédito fiscal al momento en que la autoridad así se lo requiere, el deudor tiene la obligación de garantizarle al Estado el pago de su deuda.

La garantía del interés fiscal es el medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción de un pago de contribuciones y aprovechamientos y que compromete al contribuyente a cumplir con la obligación en un tiempo determinado, para poder hacerla efectiva en caso de incumplimiento.

Por otro lado el contribuyente tiene todo el derecho de inconformarse de los actos de la Autoridad, y esto puede hacerlo a través de los medios de defensa existentes en ley de la materia, entre los cuales se encuentra el Recurso de Revocación, que puede definirse como el medio de defensa del cual dispone el particular para impugnar un acto o resolución administrativa, con la finalidad de que dicho acto se reforme, se revoque, o se anule por completo toda vez por considerarlo violatorio o contrario a sus intereses.

Este medio de defensa deberá interponerse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al día en que le fue notificado el acto al particular. Es importante recordar que el Recurso se interpone ante la misma autoridad fiscal quien es, también, la que dicta resolución siendo juez y parte en la controversia del acto impugnado.

La autoridad tiene un plazo no mayor de tres meses, contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso, para dictar resolución y notificarla, de acuerdo con el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación. De no hacerlo el contribuyente podrá interpretar el silencio de la autoridad como la confirmación del acto impugnado. Es decisión del contribuyente si espera a que la autoridad le notifique la resolución del recurso o interpone otro medio de defensa impugnando la negativa ficta. Si su decisión es impugnar, deberá hacerlo ante Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para que el agraviado haga valer sus derechos, pues se trata de un acto contrario a sus pretensiones del cual se ignoran las bases o fundamentos que la autoridad tomo en cuenta para ello.

Por desgracia, en nuestro país, la recaudación de impuestos es muy reducida y eso trae como consecuencia una deficiencia en los servicios públicos que debe brindarnos el Estado, y si a este hecho le agregamos la falta de interés que tiene el contribuyente por garantizar el pago de un crédito ante la autoridad fiscal, entonces tenemos un grave problema mismo que recae en el ingreso público, pues existe la posibilidad de que el contribuyente haga uso de los medios de defensa a los que tiene derecho de forma dolosa o de mala fe, sin garantizar el pago de su adeudo, dejando en total estado de indefensión al fisco federal, ya que la garantía del interés fiscal es el medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción del pago de contribuciones adeudadas por parte de los contribuyentes.

Es por esta razón que se debe reducir el plazo que el contribuyente tiene para garantizar el pago de un crédito fiscal ya que el tiempo que la autoridad le otorga para hacerlo, es excesivo. Estamos hablando de casi mas de seis meses después de que se le notifica el crédito fiscal al contribuyente, para que éste proceda a garantizar el interés fiscal y muchas veces jamás llega a hacerlo. ¿Por qué?, por la falta de congruencia en los artículos 144, II párrafo del Código Fiscal de la Federación y el 131 del mismo ordenamiento legal. El primero le otorga cinco meses para garantizar el crédito fiscal después de la fecha de interposición del recurso y el segundo dice que la autoridad tiene máximo tres meses para dictar resolución a su recurso. Y entonces en qué momento queda asegurado el interés fiscal si la autoridad puede dictar resolución incluso antes de que el contribuyente haya garantizado el pago de su adeudo.

Esto no solo repercute de manera significativa en la sociedad sino también en cada una de las personas que incurren en este tipo de actos, pues dan continuidad de generación en generación al comportamiento reiterado de no cumplir con la obligación contributiva, es decir, que si somos personas que nos encontramos en el supuesto de que nunca hemos contribuido al gasto público ya sea por evasión o por alguna otra estrategia encaminada a no cumplir con las contribuciones, esto se convierte en una conducta adoptada por todas y cada una de las personas que al momento de encontrarse en el supuesto establecido en ley

de contribuir ante el fisco dicho sujeto o gobernado nunca lo hará porque no sabrá la importancia que ello significa sino que todo lo contrario, se sentirá agredido y renuente al saber que tiene la obligación de contribuir para el Estado.

Es por eso que también tenemos que hacer una reflexión y un minucioso estudio en cuanto a nuestras leyes vigentes que nos rigen ya que como sabemos los tiempos van cambiando y de esa misma forma nuestros ordenamientos legales deben ir adecuándose a dichos cambios y circunstancias que se vayan presentando, no podemos dejar que la ambigüedad jurídica nos rebase ni seguir aplicando preceptos legales que ya han sido objeto de ineficacia y corrupción y mucho menos que lleguen a convertirse en costumbre de una practica desleal en contra de la sociedad y de sus integrantes que la forman. Es decir, que no podemos seguir cruzados de brazos e ignorar que no pasa nada cuando la misma ley es el instrumento del ciudadano para atacar los intereses del estado, ya que al verse como algo insignificante o sin importancia repercute de manera gravísima porque no existe ese cambio o modificación de la ley para poder contrarrestar ese tipo de situaciones que sigue deteriorando cada vez mas nuestro marco legal sin que pase nada.

Si bien es cierto que el estado tiene la obligación de administrar todos y cada uno de sus recursos para el buen desempeño de sus funciones también es cierto que dichos recursos son provenientes de las aportaciones de todos los ciudadanos que lo conforman pero muchas veces no es así o al menos en México no lo es, ya que existe un porcentaje muy alto de técnicas o estrategias por parte de los contribuyentes encaminadas a no contribuir al fisco o de no enterar sus contribuciones de forma legal y correcta y es vergonzoso decirlo pero en nuestro país cada vez crece mas el numero de profesionistas abogados o personas que se dedican a prestar sus servicios encaminados a defraudar al fisco y con esto a su vez al estado, sin poder visualizar que el daño causado es general pero a fin de cuentas siempre están primero los intereses del particular y muchas veces sin medir las consecuencias a que esto conlleva.

El incumplimiento de las obligaciones fiscales, demandan medidas que puedan ser aliadas para evitar la falta de recaudación fiscal y nuestra propuesta es una medida tendiente a garantizar el interés fiscal. Y una vez concluido este proyecto, nos hemos dado cuenta de que sí es posible que el fisco litigue despojado, ya que no es requisito indispensable para la admisión de un recurso o demanda que el contribuyente o deudor garantice el interés fiscal, ya que esto sería inconstitucional o violatorio de garantías conforme a lo que establece el artículo 17 Constitucional en su segundo párrafo y que a la letra dice:

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

Es por eso que la falta de la Garantía del Interés Fiscal no podría ser una causal de improcedencia al momento de interponer el recurso de revocación, pero si que se contemple como una causal de sobreseimiento, si no se constituye una garantía en un plazo mas considerable sin que se contraponga a la misma ley u ordenamiento legal.

Nuestra propuesta ofrece una medida necesaria para garantizar el interés fiscal y una vez que hemos hecho un análisis sobre las ventajas que representa para el fisco modificar el artículo 124- A del Código Fiscal de la Federación, adicionando una quinta fracción que contemple una causal de sobreseimiento en el recurso de revocación, si el contribuyente no constituye o garantiza el interés fiscal del crédito, en un plazo que no exceda de los tres meses término que la misma autoridad tiene para dictar resolución al mismo. Así como la modificación al artículo 144 II párrafo del Código Fiscal Vigente en el plazo que marca para garantizar el interés fiscal que sea reducido a tres meses mismo término con el que cuenta la autoridad para resolver el recurso de revocación tal y como lo establece el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, DERECHO FISCAL, 17ª Ed., Themis, México, 2003, 576 pp.

AYALA ESPINO, José, ECONOMÍA DEL SECTOR PÚBLICO MEXICANO, 2ª Ed., Esfinge S.A de C.V, México, 2001, 815 pp.

C. HAGUE, Douglas y W. Stonier, Alfred, ECONOMÍA PARA NO ECONOMISTAS, 4ª Ed, Madrid, Aguilar S.A. de Ediciones, 1971, 270 pp.

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco, INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL, 1ª Ed., Porrúa, México, 1992, 875 pp.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL, 4ª Ed. Oxford, México, 2000, 679 pp.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, DERECHO FISCAL II, IURE Editores, México, 2005, 557 pp.

CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo, DERECHO TRIBUTARIO, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2002, 750 pp.

DE LA CUEVA, Arturo, DERECHO FISCAL, 2ª Ed., Porrúa, México, 2003, 369 pp.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO, 11ª Ed., México, Porrúa, 1992, 924 pp.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, DERECHO FISCAL, 1ª Ed., Mc Graw Hill, México, 2000, 466 pp.

LIBROS

FLORES ZAVALA, Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, 29ª Ed., México, Porrúa, 1991, 521 pp.

FRAGA, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. Editorial Porrúa. México 1979. Pág. 439

GARCÍA BELSUNCE, Horacio, TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Abeledo Perrot, Argentina, México, 1982, 370 pp.

GÓMEZ, Ma. Del Socorro, C. Hernández, Silvia, INTRODUCCIÓN A LA ECONOMÍA, Mc Graw Hill, México, 1995, 200 pp.

GORDOA LÓPEZ, Ana Laura, LOS FINES EXTRAFISCALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO, Porrúa, México, 2000, 230 pp.

JIMÉNEZ ILLESCAS, Juan Manuel, LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL, v. IX, México, 1998, 297 pp., Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, 230 pp.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO, Editorial Porrúa. 30ª Ed. México 1993. Pág..77

MICHELI, Gian Antonio. CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO. Traducción de Julio Banacloche. Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid. 1975. Pág. 372

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, DERECHO FISCAL, 2ª Ed., México, Harla, 1986, 309 pp.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, DERECHO FISCAL MEXICANO, 3ª Ed., Porrúa, México, 2003, 350 pp.

LIBROS

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, DERECHO FISCAL MEXICANO, 9ª Ed., Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994, 400 pp.

SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, NOCIONES DE DERECHO FISCAL, 8ª Ed., México, Pac, 2006, 132 pp.

SCHETTINO YAYEZ, Macario, MÉXICO: PROBLEMAS SOCIALES, POLÍTICOS Y ECONÓMICOS, 1ª Ed, Pearson Educación de México S.A de C.V, México, 2002, 377 pp.

SERRA ROJAS, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. Porrúa. México 1977. Tomo II. 651pp.

TENA RAMÍREZ, Felipe. LEYES FUNDAMENTALES DE MÉXICO (1808-1995). Editorial Porrúa. México 1995. 200 pp.

VAILLANT, George C. LA CIVILIZACIÓN AZTECA. Editorial Fondo de Cultura Económica, México 1965. 534 pp.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

DE PIÑA, Rafael, DICCIONARIO DE DERECHO, 10 Ed., México, Porrúa, 1989.

DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 4 Tomos, México, Porrúa.

ENCICLOPEDIA ILUSTRADA CUMBRE. 25ª Ed., t 6, México. Cumbre. 1984. 500 pp.

DICCIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRADO. Tomo 6. Selecciones del Reader's Digest. 1972. Pág..1955

MÉXICO A TRAVÉS DE LOS SIGLOS, 10 Tomos, México, Cumbre, 1981.

MANUALES

SAT. Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.
MANUAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. Video curso. Incafi. México 2002. 144 pp.

LEYES Y CÓDIGOS

COMPILACIÓN DE LEGISLACIÓN FISCAL 2007. Editorial Themis, S.A. de C.V. 1ª Edición. México 2007. 257 pp.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Editorial Trillas. México 2007. 205 pp.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA NACIONAL. Revista Jurídica Argentina "La Ley", Tomo 76. Pág. 650

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Tomo XXXIV. Prontuario, Tomo VIII. 1360 pp.