

879309

**UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE**

7



**FACULTAD DE DERECHO**

**CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**



CLAVE: 879309

**“Procedimiento Administrativo de Ejecución  
Suspensión Oficiosa”**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :

**LICENCIADO EN DERECHO**

PRESENTA :

**JAVIER / ARTEAGA NIETO**

ASESOR :

**LIC. ROBERTO JOSE NAVARRO GONZALEZ**

CELAYA, GUANAJUATO

ABRIL DE 2002



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.

la Dirección General de Bibliotecas de la  
a difundir en formato electrónico e impreso el  
estado de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: VALER ARTAGA

NICHO

FECHA: 29-AGO-2007

FIRMA: P.A. BARRERA

## AGRADECIMIENTOS

A Dios

por haberlos hecho

partícipes de este logro.

# ÍNDICE

	PÁG.
<b>INTRODUCCIÓN</b>	
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>LA FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA DEL ESTADO</b>	
1.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LA FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA DEL ESTADO	1
1.2 CONCEPTO DE LA FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA	3
1.3 AUTORIDAD ENCARGADA DE LA FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA DEL ESTADO	5
1.4 LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA	12
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>LA FISCALIZACIÓN</b>	
2.1 CONCEPTO DE FISCALIZACIÓN	15
2.2 FUNCIONES DE LA FISCALIZACIÓN	16
2.3 FACULTADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	19
2.4 CLASIFICACIÓN DE LOS MEDIOS DE FISCALIZACIÓN	24
2.4.1 LA VISITA DOMICILIARIA	24
2.4.2 VERIFICACION DE COMPROBANTES FISCALES	33
2.4.3 REVISIÓN DE GABINETE	36
2.4.4 DICTÁMENES DE CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO	41
2.4.5 MÁQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACIÓN FISCAL	43
2.5 CONSECUENCIAS POR INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES	47
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN</b>	
3.1 CONCEPTO	50
3.2 NATURALEZA JURÍDICA	51
3.3 ACTOS ADMINISTRATIVOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	54
3.3.1 DE INICIO	55
3.3.2 DE DESARROLLO	57
3.3.3 DE CONCLUSIÓN	67

## **CAPÍTULO IV**

### **LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

4.1 CONCEPTO DE MEDIO DE DEFENSA	73
4.2 JUSTICIA DE VENTANILLA	75
4.3 IMPUGNACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES PRACTICADAS ILEGALMENTE	77
4.4 RECURSO DE REVOCACIÓN	83
4.5 JUICIO DE NULIDAD	89
4.6 JUICIO DE AMPARO	97

## **CAPÍTULO V**

### **LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL**

5.1 CONCEPTOS GENERALES	107
5.2 PROCEDENCIA DE LA GARANTÍA	108
5.3 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL	108
5.3.1 DEPÓSITOS EN DINERO	109
5.3.2 PRENDA	109
5.3.3 HIPOTECA	111
5.3.4 FIANZA OTORGADA POR INSTITUCIÓN AUTORIZADA	114
5.3.5 OBLIGACIÓN SOLIDARIA ASUMIDA POR UN TERCERO	117
5.3.6 EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA	118
5.3.7 TÍTULOS VALOR O CARTERA DE CRÉDITOS DEL CONTRIBUYENTE	120
5.4 PLAZOS PARA OTORGAR LA GARANTÍA	121
5.5 CONSTITUCIÓN Y AMPLIACIÓN DE LA GARANTÍA	122
5.6 CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA	123

## **CAPÍTULO VI**

### **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN**

#### **SUSPENSIÓN OFICIOSA**

6.1 CONCEPTO DE GARANTÍA	125
6.2 CLASIFICACIÓN DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES	127
6.2.1 GARANTÍA DE IGUALDAD	128
6.2.2 GARANTÍA DE LIBERTAD	129
6.2.3 GARANTÍA DE PROPIEDAD	131
6.2.4 GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA	132
6.3 PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES	134
6.4 VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA, CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL	137
6.5 VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL	142
6.6 VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL AL HACERSE JUSTICIA POR SÍ MISMO	148
6.7 VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL AL CONFISCAR BIENES	151
6.8 SUSPENSIÓN OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	156

<b>ANEXO I</b>	<b>168</b>
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>169</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>174</b>

## **INTRODUCCION**

Hoy en día, la Materia Fiscal es uno de los temas más discutidos por los juristas y por todos aquellos interesados en el porvenir de México. Sin embargo, a la fecha no se han dado soluciones concretas por parte de nuestros legisladores que respondan a las necesidades económicas del país, pues con la famosa reforma fiscal no se ve claro el rumbo que tomaremos ni el destino que nos espera como contribuyentes.

Pues bien, es precisamente sobre el Derecho Fiscal que se elaboró este trabajo de tesis, inspirado en el hecho de laborar en la Secretaría del ramo y en una pasión personal respecto del tema. En lo particular, se tratará lo relativo a la suspensión oficiosa del Procedimiento Administrativo de Ejecución, para lo cual, en el primer capítulo se analizará la Facultad Económica-Coactiva del Estado; posteriormente, en el capítulo segundo se estudiará la fiscalización, como facultad de la autoridad así como sus diversas modalidades y formalidades.

En el capítulo tercero, se referirá al Procedimiento Administrativo de Ejecución en concreto, señalándose paso a paso cómo se lleva a cabo. En el capítulo cuarto, se analizarán de manera general los medios de defensa. Por su parte, en el capítulo quinto se estudiará la garantía del interés fiscal, su concepto y sus diversas formas de constituirse, entre otros aspectos, para finalmente, en el capítulo sexto, tratar las violaciones a Garantías Individuales que se cometen al llevarse a efecto el Procedimiento Administrativo de Ejecución, y de manera específica profundizar en la problemática que se presenta por parte

de los contribuyentes al tratar de suspender tal procedimiento con la garantía correspondiente, proponiendo a manera de conclusión, las soluciones que agilicen la defensa del contribuyente.

## CAPITULO I

### LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA DEL ESTADO

Para comenzar este trabajo de tesis, se hace necesario analizar en un capítulo especial la Facultad Económico-coactiva del Estado, pues es en esta etapa del proceso fiscal en donde radica la problemática y propuesta objeto de estudio. Por tanto, en este apartado se definirá en qué consiste dicha facultad, se anotarán los antecedentes históricos de manera muy breve para así analizar propiamente qué autoridad la lleva a cabo y de qué forma.

#### 1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA DEL ESTADO.

La obligación de pagar las deudas fiscales ha estado presente en las instituciones de la administración pública desde tiempos remotos. En el bajo imperio romano existieron los *executores*, quienes eran los oficiales autorizados para forzar este tipo de pago. Otros oficiales, los *procuratores fisci*, nombrados por el emperador, decidían las controversias entre el fisco y los particulares. Gradualmente, el fisco fue asumiendo una posición más privilegiada con respecto a los particulares quienes eran sus deudores, *debitor fisci*. En la baja Edad Mediad, en el reino castellano, el fisco tuvo una serie de privilegios de los que carecían los particulares, como es el de crédito preferente, el de apremio y de ejecutoriedad de sus actos. Así se desprende de *Peregrina, fol. CSB. Contra fiscales debitores procedit executione.*

En el derecho azteca, las autoridades hacendarias, *calpixques*, eran las encargadas de cobrar los diversos tributos impuestos a los pueblos sojuzgados. La resistencia al pago del gravamen tributario era sancionada severamente. Según relata Torquemada, si el súbdito obligado a cubrir el tributo no tenía para pagar o si vencía su prórroga sin que cubriera el impuesto, era vendido como esclavo.

En la época colonial, en la Nueva España, los oficiales reales, en la cobranza de la real hacienda, tenían jurisdicción coactiva para aprisionar y para ejecutar, vender y rematar bienes y hacer toda clase de autos y diligencias convenientes hasta cobrar lo que se debiera a las reales arcas conforme a la ley 2ª, tit. 3º, libro 8º de la Recopilación de Indias. Tiempo después, con la Ordenanza de Intendentes para la Nueva España de 1786, se trasladó la facultad económico-coactiva de los oficiales reales a los intendentes, los que vinieron a ser sus jefes y superiores inmediatos.

Si bien es cierto que en todas las culturas ha existido un procedimiento para hacer efectivos los créditos a favor del Estado, también es cierto que a este procedimiento se le llamó de diversas maneras en cada época. Podemos observar que expresiones tales como jurisdicción coactiva, jurisdicción económica, facultad económico-coactiva van apareciendo en las antiguas leyes españolas. A manera de ilustración diremos que los alcaldes y regidores de los pueblos en España tenían varias facultades, entre ellas la jurisdicción económica. Según nos explica un autor español, entenderemos por “económico” o “económica” tres puntos: tributos, policía y prosperidad del Estado, nación o pueblo.

Por otra parte, ya en el México independiente se expidieron diversas leyes, decretos, reglamentos y circulares, regulando la facultad económico-coactiva, entre ellas las siguientes: ley de 20 de noviembre de 1837; decretos de 13 de enero y 18 de septiembre de 1842; 15 de octubre de 1846; 6 de octubre de 1848; circular de 31 de enero de 1854; decreto de 16 de diciembre de 1861 y 12 de julio de 1862; decreto de 18 de julio del mismo año, y la ley de 18 de noviembre de 1869.

Esta legislación causó polémica entre distinguidos juristas mexicanos del siglo antepasado, entre ellos José María del Castillo Velasco, Juan N. Rodríguez de San Miguel, Ignacio L. Vallarta con su clásico *Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva*. La controversia consistió en dilucidar si el ejercicio de esta facultad por una autoridad administrativa: a) era o no constitucional; b) atentaba o no al principio de la división de poderes, y c) respetaba o no la garantía de audiencia, entre otras consideraciones. Vallarta defendió la constitucionalidad de dicha facultad, tanto en su célebre monografía como en varios amparos.<sup>1</sup>

## **1.2 CONCEPTO DE LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA.**

Una vez determinada la obligación contributiva, o cuantificada en cantidad líquida, surge lo que se denomina crédito fiscal, entendiéndose por tal los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que

---

<sup>1</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Edit. UNAM y Porrúa, S.A., México, 1994, p. 1411 y 1412.

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.

Determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, ya sea por los contribuyente o por las autoridades fiscales, éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente; transcurrido dicho plazo, el crédito será exigible, por las autoridades fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La exigibilidad del crédito fiscal, consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

En este orden de ideas, la facultad económica-coactiva del Estado consiste en “exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales, y en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho”.<sup>2</sup>

Esta facultad también es llamada Procedimiento Administrativo de Ejecución, que “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”.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, Edit. Oxford, México, 2001, p.237.

<sup>3</sup> FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Edit. Mc Graw Hill, México, 1998, p. 357.

“Es la Facultad del Estado para incoar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra de bienes del contribuyente moroso, ante la falta de pago de aquellos créditos fiscales de los cuales es sujeto”.<sup>4</sup>

Como puede desprenderse de las anteriores definiciones, la facultad económico-coactiva del Estado es el medio que tiene la autoridad para cobrar los créditos fiscales a su favor y que no fueron cubiertos oportunamente por el contribuyente, a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, sin necesidad de acudir a las instancias del Poder Judicial.

### **1.3 AUTORIDAD ENCARGADA DE LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA DEL ESTADO.**

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es la vía que la ley concede a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer efectivo el crédito fiscal, sin la intervención de la autoridad judicial.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la institución encargada de formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, el cobro de contribuciones incluyendo las de comercio exterior, también proyecta y calcula los ingresos de la Federación

---

<sup>4</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, ob. cit. p. 1411.

considerando las necesidades del gasto público y la política del desarrollo social con el objeto de lograr la estabilidad de la nación.<sup>5</sup>

De esta definición se puede desprender que la Secretaría:

- Se encarga de elaborar anexos, modificaciones y derogaciones a nuestras Leyes Tributarias, mismas que tendrán que ser aprobadas por el Poder Legislativo para tener Legalidad.
- Es la encargada del cobro de Contribuciones en general.
- Es la encargada de elaborar la Ley de Ingresos de la Federación.
- Elabora también proyectos de desarrollo e interés social.

Así, las autoridades fiscales competentes para llevar a cabo dicho procedimiento son las que tienen a su cargo la función de recaudar los créditos fiscales. Actualmente le corresponde dicha función, por lo que se refiere a los créditos fiscales federales, al Servicio de Administración Tributaria conocido con las siglas SAT.

El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar

---

<sup>5</sup> Inducción a la Subsecretaría de Ingresos. Editado por esta Subsecretaría y dirigido al persona de nuevo ingreso a esta dependencia.

en las materias de su competencia, según lo dispone el Artículo 1° del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Según el artículo 2 del mencionado reglamento, para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas:

Presidencia.

Unidades Administrativas Centrales.

Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.

Administración Central del Servicio Fiscal de Carrera.

Administración Central de Planeación, Seguimiento, Evaluación e Innovación.

Administración Central de Capacitación Fiscal.

Administración General de Tecnología de la Información.

Administración Central de Atención a Usuarios.

Administración Central de Desarrollo y Mantenimiento de Aplicaciones.

Administración Central de Operación Informática.

Administración Central de Infraestructura Informática.

Administración Central de Normatividad y Evaluación Informática.

Administración Central de Servicios Administrativos.

Administración General de Asistencia al Contribuyente.

Administración Central de Atención al Contribuyente.

Administración Central de Pago en Especie y Difusión Masiva.

Administración Central de Enlace Normativo y Difusión Interna.

Administración Central de Operación, Desarrollo y Servicios.

Administración Central de Sistemas de Calidad.

Administración Central de Desarrollo Informático.

Administración General de Grandes Contribuyentes.

Administración Central de Planeación y Evaluación de Grandes Contribuyentes.

Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.

Administración Central Jurídico Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes.

Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes.

Administración Central de Fiscalización a Empresas que Consolidan Fiscalmente y Sector Financiero.

Administración Central de Fiscalización al Sector Gobierno.

Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.

Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos.

Administración Central de Supervisión y Evaluación.

Administración General de Recaudación.

Administración Central de Operación Recaudatoria.

Administración Central de Normatividad.

Administración Central de Contabilidad de Ingresos.

Administración Central de Cobranza.

Administración Central de Sistemas.

Administración Central de Análisis Económico y Política Recaudatoria.

Administración Central de Planeación.

Administración Central de Supervisión y Evaluación.

Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional  
“A”.

Administración Central de Control y Evaluación de la Fiscalización Nacional  
“B”.

Administración Central de Planeación de la Fiscalización Nacional.

Administración Central de Programación y Sistemas de la Fiscalización  
Nacional.

Administración Central de Procedimientos Legales de Fiscalización.

Administración Central de Programas Especiales.

Administración Central de Normatividad de la Operación Fiscalizadora.

Administración Central de Comercio Exterior.

Administración General Jurídica.

Administración Central de Notificación y Cobranza.

Administración Central de lo Contencioso.

Administración Central de Operación.

Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos.

Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal.

Administración Central de Supervisión y Evaluación.

Administración General de Aduanas.

Administración Central de Regulación del Despacho Aduanero.

Administración Central de Laboratorio y Servicios Científicos.

Administración Central de Investigación Aduanera.

Administración Central de Contabilidad y Glosa.

Administración Central de Planeación Aduanera.

- Administración Central de Informática.
- Administración Central de Visitaduría.
- Administración Central de Seguimiento y Evaluación Aduanera.
- Administración Central de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.
- Administración Central de Fiscalización Aduanera.
- Administración General de Innovación y Calidad.
  - Administración Central de Recursos Financieros.
  - Administración Central de Recursos Humanos.
  - Administración Central de Recursos Materiales y Servicios Generales.
  - Administración Central de Apoyo Jurídico.
- Administración General de Evaluación.
  - Administración Central de Revisión de Sistemas y Procedimientos.
  - Administración Central de Análisis y Coordinación Institucional.
  - Administración Central de Seguridad Interna.
- Administración General del Destino de Bienes de Comercio Exterior Propiedad del Fisco Federal.
  - Administración Central Operativa.
  - Administración Central de Destino de Bienes.
  - Administración Central Jurídica y de Control.
- Administración Central de Investigación de Operaciones.
- Unidades Administrativas Regionales.
  - Administraciones Locales y Aduanas.
  - Administraciones Regionales de Evaluación.

El Servicio de Administración Tributaria contará con una Contraloría Interna que se regirá conforme al Artículo 9o. de este reglamento.

Las Administraciones Generales estarán integradas por Administradores Generales, Administradores Centrales, Administradores, Subadministradores, Jefes de Departamento, Coordinadores, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, Inspectores, Abogados Tributarios, Ejecutores, Notificadores, Verificadores, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y por los demás servidores públicos que señala este reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

La Contraloría Interna estará integrada por el Contralor Interno, Directores Generales Adjuntos, Directores, Subdirectores, Jefes de Departamento, por los Profesionales Ejecutivos y por los demás servidores públicos que señala este reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.

Los Administradores Generales y el Secretario Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera ocuparán el puesto de Jefes de Unidad.

Ahora bien, dentro del articulado del Código Fiscal de la Federación, se les llama a las autoridades recaudadoras “autoridad ejecutora”, “jefe de la oficina ejecutora”, “autoridad exactora” o “jefe de la oficina exactora”, pues a lo largo de la redacción se utilizan estos términos indistintamente.

#### **1.4 LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA.**

La obligación contributiva o tributaria ha sido definida como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.<sup>6</sup>

De esta definición se desprenden los siguientes elementos:

- Un sujeto activo, que siempre es el Estado.
- Un sujeto pasivo, que es el contribuyente.
- El objeto de la obligación, que consiste en una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

El objeto de la obligación contributiva, el contenido de la obligación de contribuir, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente. Es esencialmente un deber de dar sumas de dinero al Estado, excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público.

La causa de la obligación contributiva proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del Jus Imperium que le es propio, determina qué hechos o situaciones de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones, lo cual constituye el ejercicio de lo que se ha denominado poder fiscal.

---

<sup>6</sup> FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Ob. cit., p. 224.

Es el motivo por el cual se establecen las contribuciones, o sea para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos, y deriva de la ley, cuando se realiza la situación prevista por la misma como generadora de la obligación fiscal, en función de la capacidad contributiva de los obligados.

En consecuencia, la causa de la obligación tributaria, está en función de la fuente que está constituida por la renta, el capital en sus diversas manifestaciones ya se trate de la riqueza o el patrimonio, así como el consumo, de donde se obtiene la cantidad necesaria para pagar la contribución, tomando en cuenta además la capacidad contributiva de quien posee bienes o riqueza o los consume, que vienen a constituir las fuentes de donde proviene el producto de las contribuciones.

En nuestro sistema de Derecho, las obligaciones tributarias tienen su origen en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo 31 fracción IV dentro de las obligaciones que tenemos todos los mexicanos nos dice textualmente:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes”. Esta viene siendo la máxima Constitucional que da origen y fundamento al Derecho Fiscal Mexicano”.

Contribuir corresponde al gobernado; y al Gobierno aplicar las Leyes que establezcan las cargas tributarias para que con la recaudación se sufraguen los gastos públicos en beneficio de todos los mexicanos.

Esta disposición es de suma importancia ya que de ella se deriva el surgimiento de toda la legislación fiscal y resumiendo, es el fundamento legal para que el gobierno mexicano tenga la principal fuente de recursos financieros, para que se puedan lograr sus objetivos políticos, económicos y sociales que le son encomendados.

## CAPITULO II

### LA FISCALIZACIÓN

#### 2.1 CONCEPTO DE FISCALIZACIÓN.

La necesidad y justificación de la fiscalización dentro de toda administración hacendaria habrá de buscarse en la naturaleza del ser humano y su natural inclinación a incumplir con sus obligaciones y deberes tributarios. La fiscalización o inspección, como algunos prefieren llamarla, tiene por finalidad verificar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales con la finalidad de influir en el ánimo de los contribuyentes a efecto de que en lo sucesivo asuman conductas conformes a derecho.

Así, por fiscalización se entiende “toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la administración hacendaria y que tienen por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales”.<sup>1</sup> La meta asignada a esta función es generar un cambio en la conducta del contribuyente incumplido a efecto de que en lo sucesivo cumpla con sus obligaciones y deberes en forma voluntaria.

---

<sup>1</sup> JIMÉNEZ González, A. Lecciones de Derecho Tributario, Edit. ECASA, México, 1993, p.359.

## **2.2 FUNCIONES DE LA FISCALIZACIÓN.**

La Función de la Fiscalización tiene una serie de tareas imprescindibles que debe emprender toda administración hacendaria y que van desde el conocimiento o identificación de todas aquellas personas que jurídicamente tienen el carácter de contribuyentes, hasta la detección de los vicios o errores en que se incurre al declarar.<sup>2</sup>

En este orden de ideas, la autoridad tiene como objetivos intermedios a través de la fiscalización los siguientes:

- a) La identificación de los contribuyentes: antes de cuantificar o medir el grado de evasión o gravedad de los niveles de incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales, se impone una primera tarea de toda área de fiscalización la de lograr la identificación de todos los contribuyentes para lo cual la administración deberá de disponer de registros confiables. Dentro de esta primera tarea, el objetivo a alcanzar consistirá precisamente en actualizar la información a efecto de que el universo de los contribuyentes identificados por la administración coincida con el de los contribuyentes en su conjunto.
- b) Detectar el incumplimiento de obligaciones y deberes: una vez identificada la totalidad de los contribuyentes se impone como siguiente tarea la de constatar y verificar el cumplimiento de las obligaciones y

---

<sup>2</sup> JIMÉNEZ González, A. Ob. Cit., p. 362.

deberes por parte de los sujetos obligados. Es decir, ya que la administración hacendaria ha conocido e identificado a los sujetos obligados a cumplir con determinados derechos y obligaciones, el siguiente paso es precisamente comprobar si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho. Normalmente esta etapa se limita simplemente a la constatación del cumplimiento del deber formal de declarar o de presentar avisos, manifestaciones, etc., sin importar la veracidad de los datos consignados en ellos. La función será entonces hacer que quienes estando obligados a declarar no lo hicieron, lo hagan.

- c) Detectar incorrecciones y falsedades en declaraciones: es evidente que no lograr que los contribuyentes obligados a declarar, declaren se satisface la aspiración de la administración hacendaria; es menester como siguiente paso descubrir las incorrecciones y eventualmente falsedades y errores contenidos en las declaraciones, lo anterior con el objeto de eliminar o al menos reducir la brecha que media entre los contribuyentes declarantes y aquellos que declaran correctamente. Esta fase es una de las que indudablemente presenta un mayor grado de dificultad para las autoridades fiscalizadoras, precisamente por lo difícil que resulta detectar las citadas anomalías. Identificar al contribuyente que ha incumplido en su deber de declarar es tarea hasta cierto punto sencilla y mecánica, en

cambio descubrir el error en la declaración presentada presupone un mayor grado de dificultad.

Pretender que la función de fiscalización en forma directa abarque a la totalidad de los contribuyentes constituye tarea más que imposible debido al crecimiento desmesurado de los contribuyentes.

Ante tal imposibilidad se impone la adopción de ciertos criterios de carácter selectivo que permitan por una parte elegir en la mejor forma posible al contribuyente a fiscalizar en forma directa y por la otra que tal acción fiscalizadora genere los efectos deseados sobre el resto de los contribuyentes.

El objetivo mediato que persigue la administración hacendaria a través de su función fiscalizadora es reducir al máximo la evasión provocando en el sujeto contribuyente el cumplimiento voluntario de sus obligaciones y deberes. Por el contrario, en forma inmediata lo que se pretende es detectar la posible evasión, proceder a la determinación y liquidación de las contribuciones omitidas y finalmente cobrar y recaudar tales ingresos con sus correspondientes accesorios.

### **2.3 FACULTADES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.**

Toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor<sup>3</sup>.

El fundamento Constitucional de estas facultades, se encuentra previsto en el artículo 16 que en lo conducente establece en su segundo párrafo:

..... “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en éstos casos a las leyes respectivas y las formalidades prescritas para los cateos”.

Dentro del mismo artículo y formando parte del primer párrafo se lee:

..... “En toda orden de cateo, que solo la Autoridad Judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que han de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la

---

<sup>3</sup> MARGÁIN Manautou, Emilio. Las Facultades de Comprobación Fiscal, Eidt. Porrúa, S.A., México, 1999, p. 1.

diligencia, levantándose al concluirla un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia”.

Por tanto, la autoridad fiscal debe reunir las formalidades del cateo para practicar la revisión a los contribuyentes conforme a lo establecido en la ley de la materia.

En nuestra legislación fiscal federal dichas facultades se encuentran recogidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que se han ido ampliando a medida que van avanzando la doctrina sobre el comportamiento del contribuyente o nuevos métodos o sistemas que tienen a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se les imponen y que a la letra dice:

Artículo 42.- “Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error o omisión de que se trate.

- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen datos, otros documentos o informes que se les requieran.
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

- VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- VIII. Allegarse de las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente”.

Ahora bien, al decir este artículo “las autoridades fiscales” se hace necesario determinar quién materialmente está facultado para llevar a cabo este artículo 42.

En principio se puede establecer que la autoridad fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues como institución dependiente del Ejecutivo Federal, según la organización de la Administración Pública Federal.

Así, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encomienda el ejercicio de estas facultades al Servicio de Administración Tributaria (SAT), según lo dispone el artículo 1º del Reglamento Interior de dicho órgano, que expresa lo siguiente:

“El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia”.

El Servicio de Administración Tributaria, a su vez, llevará a cabo estas facultades de comprobación por medio de las diferentes Unidades Administrativas como son la Administración General de Grandes Contribuyentes, Administración General de Recaudación, Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la Administración General de Aduanas.

## **2.4 CLASIFICACION DE LOS MEDIOS DE FISCALIZACIÓN.**

La función fiscalizadora se puede realizar a través de diversos instrumentos de que se vale la administración tributaria federal para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales y que se reglamentan en el Código Fiscal de la Federación.

Estos instrumentos o medios se pueden clasificar en:

- a) Visitas Domiciliarias.
- b) Verificación de Comprobantes Fiscales.
- c) Revisión de Gabinete.
- d) Dictámenes de Contador Público Registrado.
- e) Máquinas Registradoras de comprobación fiscal.

A continuación se analizarán, de forma breve, cada uno de estos medios de fiscalización.

### **2.4.1 LA VISITA DOMICILIARIA.**

Es una revisión practicada por la autoridad fiscal en el domicilio del contribuyente para verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales a través del análisis de los libros de registro y demás documentación comprobatoria. Tiene su fundamento jurídico administrativo en los siguientes ordenamientos legales:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Artículos 14, 16, 31 fracción IV, 73 fracción XI, y 131.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Artículos 18 y 31 fracciones XI y XII.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria. Artículo 7 fracción VII y XIII y Tercero Transitorio.
- Código Fiscal de la Federación. Artículos 42 fracción III, y último párrafo, 43 al 49 y demás relativos.
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Artículos 23 fracción VII y IX, y 25 fracción II.
- Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del servicio de la Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación.

#### REQUISITOS DE FORMALIDAD.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos faculta a la autoridad administrativa para efectuar Visitas Domiciliarias y compruebe que se han cumplido con las disposiciones fiscales.

Al mismo tiempo que la citada norma faculta a la autoridad para tal efecto, le pone límites en su actuar que garantizan al gobernado un marco legal de protección frente a la misma.

**REQUISITOS CONSTITUCIONALES.**

1. **ORDEN ESCRITA.** Existencia de un acto administrativo que tenga por contenido una orden y que el mismo se consigne en forma escrita.
2. **LUGAR MATERIA DE LA INSPECCION.** El acto administrativo que contenga una orden de visita domiciliaria debe señalar el lugar que ha de inspeccionarse.
3. **DESTINATARIO DE LA ORDEN.** Especificación o determinación de la persona a visitar.
4. **OBJETO DE LA VISITA.** La autoridad hacendaria emisora de la orden de visita deberá señalar las contribuciones u obligaciones fiscales a efecto de constatar su cumplimiento.
5. **EXIBICION DE LIBROS Y PAPELES.** Las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para solicitar la exhibición de los libros y papeles que a criterio de la autoridad fiscalizadora resulten indispensables para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente visitado.
6. **DESIGNACION DE TESTIGOS.** La persona con quien se haya entendido la visita domiciliaria tiene el derecho de designar 2 testigos, más en caso de que estos estuviesen ausentes o se negasen a aceptar tal designación, la autoridad visitadora los designará.

**REQUISITOS SEGÚN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

La Orden de visita debe reunir los siguientes requisitos previstos en el artículo 43 y

38:

- Por escrito: para salvaguardar la seguridad jurídica del gobernado, el destinatario podrá conocer de manera objetiva los términos de la orden.
- Debe contener la autoridad que emite la misma: la cual deberá ser legítimamente constituida (el órgano de la administración hacendaria debe ser jurídicamente existente, previsto en la norma jurídica) y competente ( facultada para tal efecto, y con titularidad del órgano) para tal efecto a través del órgano correspondiente.
- Señalar el destinatario: en caso de desconocimiento señalar datos suficientes que permitan su identificación.
- Fundamentado y motivado: en el cuerpo de la orden invocar los dispositivos legales que sirvan de apoyo y fundamento a la autoridad emisora y expresar la razón o razones de la autoridad para emitir la orden y los propósitos que se persiguen con la misma.
- Lugar a visitar.
- Personal designado para la visita: señalar nombre de la persona o personas que vayan a practicar de hecho la visita domiciliaria, el cual puede ser sustituido, aumentado o reducido en su número, pero tal modificación debe provenir de la misma autoridad emisora de la orden y notificando al visitado.

- Firma: el funcionario que la emita debe firmarla debiendo ser autógrafa, o sea, estampada del puño y letra del mismo de lo contrario el acto carece de autenticidad.

## DESARROLLO

La visita domiciliaria se desenvuelve a través de diferentes etapas en las que se deben observar las reglas señaladas en el Código Fiscal de la Federación:

- Lugar de la práctica de la visita domiciliaria: una vez que el personal designado para la práctica de la visita tiene en su poder la orden, debe trasladarse al lugar señalado precisamente para tal efecto en la propia orden (art. 44 fracc. I). Sólo allí se puede llevar a cabo la visita, imposibilitando a los designados para practicarla en lugar nuevo o distinto por falta de legalidad. Dicha orden, y en consecuencia el lugar señalado para que se lleve a cabo la visita sólo puede ser modificado por la autoridad emisora.
- Notificación de la orden de visita: se debe notificar al destinatario o representante legal en el momento en que el personal designado comparezca al lugar designado para la visita, si las personas no se encuentran en el lugar designado deberá mediar citatorio, de conformidad con el art. 44 fracc. II del CFF.
- La notificación mediante citatorio se hará cuando el destinatario o su representante legal no se encuentren en el lugar designado en la orden, entonces el citatorio se dejará con la persona que se encuentre en el lugar, el citatorio se

emite en el sentido de que espere a una hora determinada del día siguiente en el mismo lugar para que reciban la orden y en caso de no atender al citatorio la visita se entenderá con la persona que se encuentre en el lugar (art. 135 CFF).

- Entrega de la orden: deberá de quedar debidamente asentada en el acta de visita y debiendo dejar constancia de tal acontecimiento (art. 44 fracc. II CFF).
- Identificación de los visitantes: según lo que establece el art. 44 fracc. III del CFF, deben consignar en el acta de visita que se cumplió debidamente con la identificación del visitador, no es necesario señalar los documentos que se utilizaron para tal efecto ni detallar su descripción. Sólo se deben identificar los sujetos que intervienen o participan directamente en la práctica de la visita, dado que hay sujetos que aún siendo designados nunca intervienen en la visita por lo que no adquieren el carácter de visitantes de manera real. Los documentos usados para la identificación deben ser los idóneos para que el visitado pueda constatar sin lugar a duda, que el personal designado en la orden es el mismo que ocurre a la práctica de la visita.
- Documento en que debe constar la identificación: por un lado se sostiene que basta consignar este hecho en cualquiera de las actas, ya sea parcial o final dado que todas constituyen un todo; del otro lado se dice que debe constar en el acta de inicio de la auditoria .
- Documento identificatorio no vigente: tal circunstancia se considera como ilegitimidad para la práctica de la visita. Pero también esta la postura de que el documento identificatorio no es el que otorga la legitimación sino el propio

documento donde la autoridad emisora lo designa, y el hecho de que la identificación no este vigente no da lugar a la suposición de una revocación en su nombramiento.

- Designación de testigos: se deberá requerir a la persona con la que se entienda la visita para que designe dos testigos, si no lo hiciera o los designados no aceptaren, los visitadores podrán designarlos señalando en el acta respectiva todas las circunstancias que acontecieron (art. 44 fracc. III CFF). El visitado tiene en primer lugar el derecho de designar sus testigos y siempre el visitador deberá requerírsele.
- Sustitución de testigos: según lo establecido por el art. 44 último párrafo, sólo se podrá hacer cuando: no comparezcan al lugar donde se lleva a cabo la visita, se ausenten de él antes de que termine la visita, por manifestar su voluntad en tal sentido; en estos supuestos la persona con la que se entienda la visita podrá designar nuevos testigos y ante su negativa o impedimento el visitador los designará. De igual manera todo lo que suceda con la designación de testigos deberá asentarse en el acta respectiva de manera explícita.
- Periodo de visita: la autoridad emisora en forma detallada precisa en la orden los ejercicios a que debe limitarse la visita; en el caso de que se hubiere establecido "el último ejercicio fiscal" suscita dudas dado que se puede entender aquel que resulte de la fecha de la orden o de acuerdo a la fecha de entrega de la orden de visita. El tribunal ha establecido que se debe atender al último respecto de la fecha de entrega de la orden siendo irrelevante la fecha de su emisión.

- Deberes del sujeto visitado según el art. 45 del CFF, el visitado debe permitir el acceso a los lugares objeto de la visita y mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de sus obligaciones. Se entiende cumplidos sus deberes cuando: permite el acceso a lugares objeto de la visita, pone a disposición de los visitadores los documentos y papeles que integran la contabilidad y que se refieren al cumplimiento de las obligaciones fiscales, permite la verificación de libros y papeles.
- Facultades del visitador, (art. 45 CFF) son penetrar e inspeccionar el lugar o lugares objeto de la visita, revisar la documentación que integra la contabilidad y demás papeles probatorios del cumplimiento de las obligaciones fiscales, sacar copia de los documentos referidos y de proceder a la verificación de bienes y mercancías.
- Secuestro de contabilidad y mercancías, (art. 45 CFF) para ello deberán satisfacerse los siguientes requisitos 1) levantarse acta parcial donde se consigne el recogimiento de la contabilidad, 2) requisitos generales de toda acta de visita, en el acta parcial de referencia la autoridad visitadora especificará la razón o razones para el secuestro, 3) invocar el precepto legal en que se apoye y la fracción correspondiente, 4) probar la causa o razón invocada y que en realidad el visitado la haya dado y que coincida con alguno de los supuestos establecidos en el artículo 45 del código debiendo haber sido precisadas en el cuerpo del acta.
- Aseguramiento de contabilidad, de conformidad con el artículo 46 fracc. III para poder realizarla, la autoridad podrá: a) sellar o colocar marcas en los

documentos, bienes o en muebles o archiveros u oficinas donde se encuentren.

b) dejar los bienes en calidad de deposito con la persona que se entienda la diligencia, previo inventario de los mismos.

- Consulta de documentos en aseguramiento, deberá solicitarlos a la autoridad visitadora, y se extraerá el documento en presencia de los visitantes, art. 46 fracc. III CFF.
- Actas de auditoria, acta previa o parcial, acta final y acta complementaria. Las actas se levantan en cumplimiento del art. 16 constitucional debiendo estas estar debidamente circunstanciadas y constar las formalidades observadas durante el desarrollo de la visita domiciliaria y sus resultados. La circunstanciación de las actas de visita implica que los visitantes detallen con toda precisión los hechos acaecidos y la forma como son apreciados por ellos, de no hacerlo así invalida las actas y los actos que de ella se deriven. No se pueden consignar en forma genérica ni abstracta los hechos que se desarrollen durante la visita, si no que se deben pormenorizar. Su fin es que el visitado conozca las condiciones de los hechos que fueron observados por los visitantes y su forma de apreciarlos.
- Firma de actas de visita.
- Terminación de la visita.

## **2.4.2 VERIFICACIÓN DE COMPROBANTES FISCALES.**

En un principio esta facultad se otorgó para verificar la expedición de comprobantes fiscales y a partir de 1999 se hizo extensiva para la presentación de solicitudes o avisos en materia del RFC, debido a que los organismos empresariales y colegios de contadores se opusieron a la creación de nuevos impuesto o al alza de las tasas existentes, sosteniendo que de incorporarse a la tributación quienes ejercen el comercio ambulante en todo el país se obtendría una recaudación tributaria que podría dar lugar a que disminuyesen las tasas de la contribución en vigor.

Esta facultad se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos fijos y semifijos en la vía pública o sucursales, de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia de RFC (Art. 49, Fracción I CFF).

Esta clase de visita puede llevarse a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, puestos fijos y semifijos en la vía pública, o en sucursales de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, surgiendo la duda de qué se entiende por establecimientos al aludirse al domicilio fiscal en donde debe existir un local o establecimiento y a las sucursales.

Aumenta la confusión al indicarnos el último párrafo del artículo 30 del CFF, que “los contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares, su cédula de identificación fiscal expedida por la SHCP, o la solicitud de inscripción en el RFC o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en dichos lugares.

Ahora se habla de locales y de cédulas de identificación fiscal así como de la necesidad de tener a la mano los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que se enajenan en dichos lugares.

Como se observa, estas visitas pueden llevarse a cabo en el domicilio fiscal o en alguna de sus sucursales, iniciándose con la entrega de la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

#### IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES.

Los visitantes deberán identificarse ante el visitado o quien se encuentre al frente del establecimiento, generalmente con oficio de identificación girado por la misma autoridad: Administración Local de Auditoría Fiscal, que contiene la fotografía de ellos, quienes deberán requerir la designación de dos testigos. Si dicha persona no los designa o nombrándolos los testigos no aceptan el cargo, entonces los visitantes los designarán, pues generalmente van acompañados de dos personas al observarse que generalmente quienes

pueden servir de testigos son presuntos clientes del negocio y no desean perder su tiempo sirviendo como testigos, máxime que generalmente hay una total predisposición hacia el personal oficial que se ostenta como visitantes o inspectores.

El que los visitantes designen los testigos no invalida los resultados de inspección, lo cual está de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16, octavo y undécimo párrafos constitucional.

#### LEVANTAMIENTO DEL ACTA.

“En toda visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales o la presentación de solicitudes o avisos en materia de Registro Federal de Contribuyentes, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, relativos a la expedición de comprobantes fiscales o a la presentación de solicitudes o avisos en materia del RFC, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección” (Art. 49, Fracción IV).

Para levantar el acta tendiente a verificar la expedición de comprobantes fiscales los señores visitantes tendrán, primero, que detener y preguntar a la persona que acaba de adquirir un bien o recibir un servicio qué documentos se le entregó por la persona que lo atendió y si ésta contesta que ninguno o bien enseña un papel que no reúne los requisitos de un comprobante simplificado, que son los que expiden las cadenas comerciales al público en general, deberán solicitarle su cooperación para levantar el acta correspondiente en

presencia del visitado y los dos testigos. En ocasiones contesta que no está para perder tiempo o que ha tirado el comprobante que se le extendió.

#### **CIERRE DEL ACTA.**

“Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con la que se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria” (Art. 49 Fracción V).

#### **FORMULACION DE LA RESOLUCIÓN CORRESPONDIENTE.**

Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales o presentación de solicitudes o avisos en materia de RFC, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Si se observa que el visitado no se encuentre inscrito en dicho registro, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales de dicha omisión” (Art. 49 Fracc. VI).

#### **2.4.3 REVISION DE GABIENTE.**

Las autoridades fiscales pueden, desde su escritorio, proceder a revisar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, estando facultadas para solicitar a éstos, a

los responsables solidarios o a terceros, informes datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación (Art. 48 C.F.F.).

Para tal efecto la solicitud se notificará en el domicilio fiscal a quien vaya dirigida y, en tratándose de personas físicas, en su defecto podrá notificarse en su casa habitación o en el lugar en donde éstas se encuentren; deberá ella indicar el lugar y el plazo en el cual se deberá proporcionar lo solicitado, los que deberán entregarse por el contribuyente o su representante.

Pero la autoridad que inicia la revisión o quien la continúa, sea un subordinado, tiene que tener competencia legal para emitir los actos de molestia, no considerándose que hay consentimiento si el contribuyente se somete a quien carece de competencia.

Al decir la fracción III del artículo 48 que los "informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante, careciendo ella, persona física, de representante y estando ausente de la ciudad o del país durante el plazo otorgado para ello, o en situación similar tratándose de persona moral por estar ausente su representante legal, se considera que el plazo no está corriendo en su perjuicio.

#### OFICIO DE OBSERVACIONES.

Al término del examen de los informes, datos o documentos o la contabilidad o parte de ella, si fuese el caso, la autoridad fiscal formulará oficio de observaciones, en el

cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o del responsable solidario.

Cuando no hubiere observaciones la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete, esto es, dicha autoridad devolverá la documentación que solicitó pero expresamente no indicará en su oficio que no se encontró irregularidad alguna, porque entonces se estaría en presencia de una resolución favorable y no podría ella volver a ejercer sus facultades de comprobación por el ejercicio revisado, en caso de llegar a tener conocimiento de la existencia de irregularidades.

#### PLAZO PARA REFUTAR EL OFICIO DE OBSERVACIONES.

El contribuyente o el tercero cuentan con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notificó el oficio de observaciones, para que presenten pruebas documentales que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo; plazo que se ampliará por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días y demuestre la necesidad o razones de la ampliación que se necesita.

Tratándose de la revisión de gabinete de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas a que aluden los artículos 64-a y 65 de la Ley del Impuesto Sobre la

Renta, el plazo para desvirtuar los hechos u omisiones será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

Tratándose de información confidencial proporcionada u obtenida por terceros independientes, el contribuyente o los representantes que designe tendrán acceso a ella, sujetándose a los términos y responsabilidades a que se refiere la fracción IV del artículo 46 del C.F.F.

El contribuyente, se omite al tercero, dentro del plazo que se le otorga para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, proporcionando copia a la autoridad revisora.

Si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúa los hechos u omisiones consignados en dicho documento, la autoridad fiscal expedirá la resolución determinando las contribuciones omitidas y sus accesorios.

#### PLAZO PARA CONCLUIR LA REVISIÓN.

La autoridad fiscal deberá concluir la revisión de la contabilidad del contribuyente que se efectúa en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades

de comprobación; plazo que no es aplicable a los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México, por el o los ejercicios sujetos a revisión, así como a los integrantes del sistema financiero, como a los que en esos mismos ejercicios consoliden para efectos fiscales, por lo que la revisión con estos contribuyentes las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada (Art. 46-A).

Sin embargo, dicho plazo podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, en la primera por oficio girado por la autoridad que ordenó la revisión y, en la segunda, por el superior jerárquico de la autoridad que ordenó la citada revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la revisión cambie de domicilio fiscal, caso en el que las autoridades fiscales del nuevo domicilio continuarán la revisión y expedirán los oficios de prórrogas correspondientes. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 del Código, el cual no tiene relación con el plazo de terminación de la revisión.

Se aclara que si durante el plazo para concluir la revisión de la contabilidad o las prórrogas que procedan, el contribuyente agota algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos las actuaciones que de ella derivaron durante dicha revisión.

#### CONCLUSIÓN ANTICIPADA.

El artículo 47 del CFF prevé la conclusión anticipada de la visita si el contribuyente, antes de serle notificada la orden de visita domiciliaria, hubiere presentado dentro del plazo a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A del Código, aviso ante la SHCP manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, pero el artículo 48 no otorga el mismo tratamiento tratándose de contribuyentes que hayan presentado tal aviso y son objeto de una revisión de gabinete.

#### **2.4.4 DICTAMENES DE CONTADOR PÚBLICO REGISTRADO.**

Es un dictamen a cargo de Contadores Públicos mediante el cual se hace una revisión del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Estos dictámenes se presumen ciertos salvo prueba en contrario, siempre que reúnan los siguientes requisitos (art. 52 del C.F.F.).

- a) Que el Contador Público esté registrado ante las autoridades fiscales para éstos efectos debe ser Mexicano, tener título de Contador Público

registrado en la Secretaría de Educación Pública y miembro de un colegio reconocido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- b) Que el dictamen se realice de acuerdo al reglamento y a las normas de contaduría.
- c) Que el Contador emita, junto con el dictamen un informe en el que consigne bajo protesta de decir verdad los datos que pide el reglamento.

Para presentar éstos dictámenes se debe avisar previamente a las autoridades competentes dentro de:

- a) Los cuatro meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal si es persona física; y
- b) Tres meses si se trata de persona moral.

Este aviso debe ser:

- a) Suscrito por el contribuyente y el contador.
- b) El dictamen se referirá a los Estados Financieros del último ejercicio fiscal.

No cabe este aviso:

- a) Si no se reúnen los requisitos anteriores.
- b) Si el Contador no está registrado.
- c) Si se ha notificado orden de visita domiciliaria con anterioridad del aviso, para el ejercicio a que se refiere el dictamen.

- d) Se está practicando visita domiciliaria para ejercicios anteriores.
- e) Existe impedimento para el contador que lo suscribe.

El dictamen debe presentarse a los 7 meses siguientes al ejercicio fiscal de que se trate, pudiendo prorrogarse hasta por un mes más.

#### **2.4.5 MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL.**

Fue en el año de 1986, cuando apareció por primera ocasión en nuestra legislación fiscal el nombre de “MAQUINA REGISTRADORA DE COMPROBACION FISCAL”.

Nadie las conocía, ni siquiera los mismos vendedores de artículos electrónicos, Contadores Públicos, especialistas fiscales, empresarios, profesionistas y demás contribuyentes, nos preguntábamos cómo serían dichas máquinas y qué hacían, además de preguntarnos el valor que iban a tener en el mercado.

Otros, siempre dudaron sobre la efectividad práctica de la medida jurídica adoptada por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y ponían en tela de juicio que una máquina registradora pudiera servir a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que realizaron ventas o prestación de servicios con el público en general.

No obstante durante 6 años a ningún contribuyente se le proporcionó la MAQUINA REGISTRADORA DE COMPROBACION FISCAL.

La obligación comentada, está contenida en los dos últimos párrafos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, el texto es el siguiente: ..... “Los contribuyentes con local fijo tendrán la obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las proporcione la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, expedir los comprobantes respectivos; tenerlas en operación y cuidar que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionadas. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna requisitos para efectuar deducciones o acreditamiento de contribuciones deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo”.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el registro de los contribuyentes a quienes proporcione máquinas registradoras de comprobación fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el reglamento de éste Código.

Por otro lado, el último párrafo del artículo 28 del mismo cuerpo jurídico, estableció que las máquinas registradoras de comprobación fiscal formaban parte de la contabilidad de los contribuyentes.

“En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a

que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales”.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación, adicionó a partir del 16 de julio de 1988, los artículos 29-A, 29-B- 29-C, 29-D, 29-E, 29-F, 29-G, 29-H, 29-I, 29-J y 29-K, los cuales reglamentaron en exceso las obligaciones, características y manejo de las máquinas, así como los requisitos para los fabricantes y distribuidores.

Con la reglamentación de las MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL, los contribuyentes se percataban de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no había abandonado su propósito de utilizarlas para controlar las operaciones que se efectuaban con el público en general, ya que los artículos introducidos al reglamento amarraban en forma perfecta la utilización de las mismas, solo que para que un contribuyente estuviera obligado a usar la máquina registradora de comprobación fiscal, se tenían que dar todos y cada uno de los requisitos que a continuación se señalan:

- Que el contribuyente tuviera local fijo.
- Que sus operaciones fueran con el publico en general.
- Que las maquinas fueran proporcionadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En este orden de ideas, es hasta el año de 1992, cuando la Autoridad Hacendaria requiere a un gran número de contribuyentes para que adquieran las máquinas mencionadas, pero NO LAS PROPORCIONA, motivo por el cual no se dan los supuestos establecidos por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, esto es que la autoridad proporcione dichas máquinas.

De un análisis rápido de la palabra proporcionar se da una cuenta y comprobándolo en los diccionarios de la lengua castellana que ésta es sinónimo de:

- Suministrar.
- Dotar.
- Proveer.
- Dar.

Por lo tanto al no proporcionar, no suministrar, no dotar, no etc., la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las máquinas registradoras de comprobación fiscal, el contribuyente no se encuentra obligado a usarlas y menos aún a comprarlas, ya que en la mayoría de las veces, no cuentan con dinero para tal fin.

Estudiando todo lo anterior, determinamos que los contribuyentes que en su momento se ampararon contra dicho acto de la Autoridad Hacendaria, tenían toda la razón ya que se violaba en una forma flagrante la garantía de legalidad consagrada por los artículos Constitucionales 14 y 16, al no existir motivos y fundamentos jurídicos procedentes.

Como comentario final, se dirá que las máquinas registradoras de comprobación fiscal son sin duda alguna una medida de fiscalización, ya que así fue reconocido en la exposición de motivos de la reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación para el año de 1986, al calificarla de "Innovación importante en materia de control fiscal, que representará un instrumento de gran utilidad en el combate a la evasión persistente en diversos sectores de contribuyentes, pretendiendo reducirla al mínimo posible con ésta medida. Afortunadamente a mediados del año de 1994, justo antes de las elecciones para Presidente de la República se suspendieron las invitaciones hacia los contribuyentes para que adquirieran las mencionadas máquinas registradoras de comprobación fiscal.

## **2.5 CONSECUENCIAS POR INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.**

El Estado Moderno se encuentra regulado por ordenamiento jurídico, con disposiciones imperativas de ineludible acatamiento, a cuya observancia se encuentran obligados tanto los órganos del Estado, como las personas sometidas a su potestad.

La infracción en sentido genérico, es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones.

El concepto de infracción incluye no solo la hipótesis de violación de las normas de las que se derivan obligaciones de pago, sino también de las violaciones de preceptos que imponen deberes de colaboración con el fisco.

Así, cuando un contribuyente no cumple con la obligación fiscal se le impondrá la sanción prevista para tal incumplimiento, es decir, debe asumir la responsabilidad que conlleva su conducta omisiva y que el Código Fiscal de la Federación prevé a partir del Título IV, concretamente a partir del artículo 70.

Cuando la obligación es de pago y el contribuyente incumple, tendrá que pagar los siguientes conceptos sumados a la contribución omitida:

**MULTA:** es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos), contribuyendo por tanto a la reparación del daño causado por la infracción.

**RECARGOS:** es la cantidad que debe liquidarse adicionalmente al pago de una contribución cuando la misma no sea cubierta en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales. Es decir que viene siendo la indemnización al fisco por la falta de pago oportuno.

**HONORARIOS POR NOTIFICACION DE CREDITOS:** son aquellas cantidades que el fisco cobra a los contribuyentes que no han cubierto oportunamente los tributos que adeudan, por el solo hecho de requerirles, por escrito y de manera personal el cumplimiento de sus obligaciones.

**ACTUALIZACION:** viene siendo el reflejo de la inflación, al tener que calcular el monto de la contribución o impuesto omitido a valor presente.

## CAPITULO III

### EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Ya en el primer capítulo se habló de la Facultad Económico-Coactiva del Estado y se precisó que se realiza a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, por tanto, en este capítulo se analizará cómo se lleva a cabo dicho procedimiento según el Código Fiscal de la Federación.

#### 3.1. CONCEPTO.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución “es la vía que concede la ley a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacer efectivo el crédito fiscal, sin la intervención de la autoridad judicial”<sup>1</sup>.

Este procedimiento está constituido por el conjunto de actos jurídicos de Derecho Público por medio de los cuales una autoridad fiscal competente exige forzosamente el entero de una contribución o un aprovechamiento que no ha sido pagado dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esta obligación.

Está representado por diversos actos legales, realizados por un autoridad administrativa competente, a través de los mismos, se pretende la obtención por medios coactivos el pago de un crédito fiscal debido por el contribuyente al Estado, y que esa

---

<sup>1</sup> ESCOBAR Ramirez, Germán. Principios de Derecho Fiscal, Edit. OGS, México, 1994, p. 254.

omisión puede ser como consecuencia del error, ignorancia, la imposibilidad física o el dolo, y que se traduce en la falta de cumplimiento de las obligaciones de hacer o no hacer de un particular obligado en aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público.

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<sup>2</sup>.

Este procedimiento se inicia de oficio, en armonía con las disposiciones fiscales que lo rigen, para que la autoridad competente persiga al deudor fiscal y le exija el pago de una contribución o de un aprovechamiento que no fue enterado voluntariamente en la forma y términos estatuidos por un precepto jurídico.

### **3.2 NATURALEZA JURÍDICA.**

Sostiene el maestro Francisco 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 acreedor cuando el cumplimiento de la obligación fiscal, no se consigue por la atención voluntaria del deudor, y es necesario alcanzar esta 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”.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., México, 1999, p. 521.

<sup>3</sup> DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, Edit. Porrúa, S.A., México, 1976, p.776.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, a un en contra de su voluntad. Tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva, ya que complace el interés del acreedor se logra mediante la prestación, consistente en la obtención de una cantidad en dinero o en especie.

El procedimiento económico-coactivo es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.<sup>4</sup>

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 145 establece: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución”.

---

<sup>4</sup> RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit. p. 240.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en sus casos para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles.

Las resoluciones de la Autoridad Fiscal que determinan algún crédito a cargo de los contribuyentes o exigen el cumplimiento de alguna obligación omitida, como todo acto Administrativo, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal, sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente porque considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad. Ante esta situación el fisco procederá a llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Así pues, el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es el ejercicio de la facultad económico-coactiva para hacer efectivos los créditos fiscales aún en contra de la voluntad de los particulares.

En el Derecho Privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor solo puede obtener el cumplimiento forzado con la intervención del Estado, por cuya autoridad el deudor moroso será llamado a cumplir con su obligación aún en contra de su voluntad. Este principio queda consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como uno de los derechos fundamentales del individuo, o garantía individual en el artículo 17. Por lo tanto los Organismos Jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En el campo del Derecho Administrativo, y por lo tanto en el campo del Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales para la ejecución de sus propias resoluciones.

Como se desprende de las anteriores definiciones, el Procedimiento Administrativo de Ejecución es de naturaleza administrativa y no requiere de la intervención del Poder Judicial para afectar bienes del contribuyente incumplido y hacer efectivo el crédito fiscal adeudado.

### **3.3 ACTOS ADMINISTRATIVOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.**

La autoridad hacendaria a través de las oficinas ejecutoras, se encuentra facultada para realizar actos tendientes a ejecutar el cobro forzado de créditos fiscales no cubiertos en los diversos trámites administrativos encaminados a satisfacer el interés fiscal del Estado por medio de diversas instancias y, para tales efectos se pueden dividir en:

- De inicio. Que tiene como propósito el comenzar la función estatal de la satisfacción del crédito fiscal.
- De desarrollo. El ejecutar la Ley, para que el citado cumplimiento se dé.

- De conclusión. El destinar el pago forzoso para los gastos público.

### **3.3.1. DE INICIO.**

Estos actos administrativos tienen por objeto formular requerimiento de pago al contribuyente o responsable solidario del crédito fiscal adeudado y en el que se deben observar las siguientes formalidades:

#### **REQUERIMIENTO DE PAGO.**

La oficina exactora de la circunscripción del contribuyente, o el lugar donde se encuentre radicado el crédito fiscal, con fundamento en el artículo 26 fracción XII y 28 fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, dictará una resolución administrativa conocida en la práctica como “mandamiento de ejecución”, mismo que tiene como finalidad llevar a cabo el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución bajo las siguientes bases:

- A) Se requiera el pago en el domicilio fiscal apercibiendo lo que en su caso de no hacerlo, se le embargarán bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios legales.
- B) Con apoyo en lo dispuesto en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, relativo a las causales de procedencia de embargo, se embarguen bienes suficientes

propiedad del contribuyente para cubrir el crédito fiscal adeudado, así como sus accesorios legales.

C) El ejecutor hará del conocimiento del deudor que si se embargan bienes suficientes de fácil descomposición o deterioro, o bien, materiales inflamables que no pueden guardarse en lugares apropiados para su conservación, éstos se podrán inmediatamente a remate, en tanto que el deudor podrá nombrar comprador.

D) Se hará constar en el documento quien o quienes tendrán el carácter de ejecutores del mandamiento de cobro, así como las facultades que se les confiere, también se expresará si se habilitan horas o días para el cumplimiento de la orden de ejecución.

#### FORMALIDADES.

El acto administrativo en comento deberá cumplir con todas las formalidades esenciales que contemplan las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y que son las siguientes:

- Debe constar por escrito y señalar la autoridad que lo emite.
- Debe tener el domicilio fiscal.
- Estar debidamente fundado y motivado.
- Señalar el objeto o propósito de la resolución.
- Estar debidamente firmado por autoridad competente.
- Debe ser notificado personalmente a quien va dirigido o a su representante legal, tratándose de personas morales. En caso de no

encontrar al sujeto señalado deberá el ejecutor, dejar citatorio para que lo espere en el día y hora señalados en el documento correspondiente.

#### **PROCEDIMIENTO DE COBRO.**

El cobro de un crédito fiscal puede ser dirigido al deudor principal o al solidario, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación no distingue a quien deba ejecutarse primero el cobro de un crédito. Empero aplicando la supletoriedad al ordenamiento fiscal podemos encontrar en reglas de carácter común como lo son el Código Civil, el Código Federal de Procedimientos Civiles, y las legislaciones mercantiles, que antes de hacer forzoso un adeudo a un sujeto solidario debe de cobrarse al deudor directo.

#### **3.3.2 DE DESARROLLO.**

El desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución está referido a los actos de la autoridad tendientes a la culminación de la satisfacción del interés fiscal del Estado.

#### **EMBARGO.**

Una vez que la Autoridad ha requerido el pago al contribuyente deudor sin obtener su cobro, el ejecutor facultado por la oficina exactora embargará bienes suficientes para cumplir el crédito fiscal adeudado. Debe entenderse por embargo, aquél acto que se ejecuta

con la extracción de bienes del deudor con la simple finalidad de satisfacer el cumplimiento de una deuda.

El embargo procede de conformidad con el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, el cual previene que en el mismo acto del requerimiento o dentro de los 6 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de éste, deberá efectuarse el pago del adeudo, ya que de lo contrario, procede el embargo de bienes del deudor.

El embargo podrá recaer en:

- a) Bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
- b) La negociación con todo lo que de hecho y por derecho les corresponde a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

No todos los bienes son susceptibles de embargo, el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, señala como exceptuados de embargo los siguientes bienes:

- a) El lecho cotidiano y los vestidos del deudor, así como de sus familiares.
- b) Los muebles de uso indispensables del deudor, así como de sus familiares.

- c) Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- d) La maquinaria, enseres y semimovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesario para su actividad ordinaria, a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- e) Las armas, vehículos, caballos de los militares en servicio que deban usarse conforme a las leyes.
- f) Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- g) El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- h) Los derechos de uso de habitación.
- i) El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el registro público de la propiedad.
- j) Los sueldos y salarios.
- k) Las pensiones de cualquier tipo.

Una vez que procede que se practique el embargo sobre bienes propiedad del deudor, la persona con quien se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar los bienes a embargar, para lo cual deberá sujetarse al orden señalado por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación y que es el siguiente:

- a) Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores inmobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estado, de instituciones o de empresas de reconocida solvencia.
- c) Bienes muebles no comprendidos en los incisos anteriores.
- d) Bienes inmuebles.

Se exceptúa éste orden a seguir según nos dice, el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación cuando se dé lo siguiente:

- a) No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.
- b) Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:
  - b.1) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
  - b.2) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
  - b.3) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materiales inflamables.

**EMBARGO PRECAUTORIO.**

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público además del embargo que ejecuta dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, hace uso también de la facultad que le da el artículo 145 dentro del 2do. párrafo del Código Fiscal de la Federación y practica o puede practicar el embargo precautorio, cuya finalidad es asegurar el interés fiscal y se aplica cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público al ejecutar el embargo precautorio deberá observar lo siguiente:

- a) Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origina la diligencia y se levantará el embargo.
- b) El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales.
- c) Si la autoridad los determina dentro del plazo señalado en el punto anterior, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

- d) Si el obligado garantiza el interés fiscal en alguna de las formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación se levantará el embargo.

#### DESIGNACION DE TESTIGOS.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciera o el terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

#### INTERVENCION DE NEGOCIACIONES.

Cuando las autoridades intervienen un negocio tendrán que nombrar un depositario que bien puede ser Interventor con cargo a la caja, o Administrador. Esto implica que el depositario designado en el momento de efectuarse el embargo, tendrá que ser removido de su cargo anterior, para que pueda desempeñarse como Depositario Interventor o Depositario Administrador.

#### OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR CON CARGO A CAJA.

El Interventor con cargo a caja tiene las siguientes obligaciones:

- a) Separar de los ingresos que obtenga la negociación las cantidades requeridas para el pago de salarios y de otros créditos preferentes a cargo de la negociación, como pueden ser los relativos al pago de indemnizaciones a los trabajadores, alimentos o los garantizados con prenda o hipoteca.
- b) Deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
- c) Cuando el Interventor con cargo a la caja tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas adoptadas en el punto anterior no fueren acatadas, la autoridad ordenará que cese la intervención con cargo a caja y se convierta en Administración, o podría también enajenarse la negociación, conforme al Código Fiscal de la Federación y las demás disposiciones legales aplicables.

**FACULTADES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.**

El nombramiento del Interventor-Administrador deberá anotarse en el registro público de la propiedad que corresponda al domicilio de la negociación intervenida. El Interventor-Administrador tendrá las siguientes facultades.

- a) Las que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas otorgar y suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de éstas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido.
- b) No quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.
- c) En caso de que no fuere una sociedad la intervenida, tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

**OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR-ADMINISTRADOR.**

- a) Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- b) Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

- c) Convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes.
- d) Citar a la administración de la sociedad cuando sea necesario.

El Interventor-Administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo de la negociación.

#### LEVANTAMIENTO DE LA INTERVENCION.

Esta se suspenderá cuando el crédito fiscal haya sido satisfecho o cuando de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, se haya enajenado la negociación. También deberán quedar cubiertos todos sus accesorios legales.

Cuando esto suceda la autoridad comunicará del hecho al registro público de la propiedad que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte. Es decir, que en el último caso procederá la enajenación de las negociaciones si el importe de lo recaudado fuere inferior al porcentaje resultante de multiplicar el número de meses transcurridos por 8.

**AVALUO.**

Conforme al artículo cuarto del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia durante 6 meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen y deberán llevarse a cabo por:

- a) Las autoridades fiscales.
- b) Instituciones de crédito.
- c) Comisión de avalúos de bienes nacionales.
- d) Por corredor Público.
- e) Por personas o instituciones versados en la materia, cuando en la población no se cuente con ninguna de las opciones anteriores.

**PLAZO PARA RENDIR DICTAMEN.**

El plazo en que los peritos deben rendir dictamen sobre el avalúo de los bienes será, en todos los casos el siguiente:

- a) Diez días si se trata de bienes muebles.
- b) Veinte días si se trata de bienes inmuebles.
- c) Treinta días en caso de negociaciones.

### **COSTO DEL AVALUO.**

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

### **AMPLIACION DEL EMBARGO.**

En todos aquellos en que el dictamen producido con motivo del avalúo de los bienes embargados permita dictaminar que el valor de éstos será insuficiente para cubrir el crédito fiscal, incluyendo la actualización del mismo, los recargos y los gastos de ejecución generados con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, procederá que se disponga la ampliación del embargo sobre bienes del deudor, suficientes para que el interés fiscal quede asegurado en su totalidad.

### **3.3.3. DE CONCLUSIÓN.**

Comprende los siguientes actos:

#### **SUBASTA PUBLICA.**

Toda enajenación deberá efectuarse en subasta pública, salvo en los casos que el Código Fiscal de la Federación autoriza, lo que implica que la transmisión de la propiedad

de un bien, tendrá que hacerse a quien ofrezca mayor cantidad a la señalada como base o a las ofertas anteriormente hechas por quienes concurren al acto.

Dicha subasta pública deberá celebrarse en el local de la oficina ejecutora, sin embargo la autoridad podrá designar otro lugar cuando la venta se haga fuera de remate, como sería el caso en el que la venta, se encomiende a una empresa o institución dedicada a la compra-venta y subastada de bienes.

También podrá la autoridad ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o en piezas sueltas.

#### ACREEDORES DEL EMBARGO.

Para el remate de bienes raíces, derechos reales de negociaciones, se requiere que la oficina ejecutora obtenga previamente a la convocatoria de remate un certificado de gravamen expedido por el registro público de la propiedad y/o comercio, correspondiente a los últimos diez años que permita citar a los acreedores de lo embargado, si los hubiere, a efecto de que asistan al acto de remate y hagan valer sus derechos.

Cuando no sea factible citar a los acreedores por ignorar su domicilio o cualquiera otra de las situaciones previstas en el artículo 134, fracción IV del Código Fiscal de la federación, se hará dicho citatorio a través de la convocatoria de remate, en la cual se asentará el nombre del acreedor o los acreedores, quienes podrán concurrir al remate y

hacer las observaciones que estimen del caso, las que serán resueltas en el acto de la diligencia por la autoridad ejecutora.

#### **PUBLICACION DE LA CONVOCATORIA.**

La publicación de la convocatoria se hará de la manera siguiente de acuerdo al art. 176 del Código Fiscal de la Federación.

- a) El remate será convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a aquella en que se determinó el precio que deberá servir de base.
- b) La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate.
- c) La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue convenientes.
- d) En el caso de que el valor de los bienes exceda de una cantidad equivalente a cinco salarios mínimos del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año la convocatoria se publicara en el órgano oficial de la entidad en la que resida la autoridad ejecutora y en uno de los periódicos de mayor circulación dos veces con intervalos de siete días.
- e) La última publicación, se hará cuando menos diez días antes de la fecha del remate.

**POSTURA LEGAL.**

La postura legal en el ofrecimiento que hacen los interesados en adquirir los bienes o remates conforme a las legalidades correspondientes, la cual deba cubrir las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

En toda postura deberá ofrecerse de contado cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal, los bienes embargados se rematarán de contado.

La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados cuando no haya postura para adquirirlos de contado, siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo mas los intereses respectivos en alguna de las formas que previene el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

El escrito en que se haga la postura legal deberá contener:

- a) Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor, y en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes.
- b) Cuando se trate de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y el domicilio social.
- c) La cantidad que se ofrezca y la forma de pago.

Al escrito en que se haga la postura se acompañará necesariamente un certificado de depósito por el diez por ciento, cuando menos, del valor fijado a los bienes en la convocatoria, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto.

En las poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará de contado en la propia oficina ejecutora.

El importe de los depósitos que se constituyan de acuerdo con lo comentado anteriormente, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados.

Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito o cantidades depositadas en la propia oficina a las posturas rechazadas, conservando únicamente el admitido cuyo valor continuará como garantía de cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

#### FORMALIDADES PARA EL REMATE.

El día y la hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a los presentes qué posturas fueron calificadas como legales y cual es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada.

El Jefe de la Oficina ejecutora fincará el remate a favor de quien hubiere hecho la mejor postura.

Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se decidirá por suerte la que deba aceptarse.

#### FIJACION DE SEGUNDA ALMONEDA.

Cuando no se finque el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda cuya convocatoria se hará en términos del artículo 176 del Código Fiscal de la Federación, con la salvedad que la publicación se hará una sola vez.

La base para el remate en una segunda almoneda se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia.

## **CAPITULO IV**

### **LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

#### **4.1. CONCEPTO DE MEDIO DE DEFENSA.**

Ya se ha hablado en los anteriores capítulos que la actuación de la autoridad debe ceñirse a la forma que establecen las leyes, partiendo desde los requisitos exigidos por nuestra Carta Magna hasta los previstos en las leyes ordinarias.

El actuar de la Administración Pública Federal, y la de cualquier otra autoridad, debe cumplir con el principio de legalidad, en el sentido de que solamente pueden hacer aquello que estrictamente les está permitido en las leyes y que deben conducirse con apego a dichos ordenamientos. Sin embargo, en muchas ocasiones este actuar de la autoridad no siempre se circunscribe a los mandatos legales o reglamentarios debido a que contienen interpretaciones incorrectas, arbitrariedades, exceso en el cumplimiento de sus atribuciones o desapego a la ley. Obviamente esto provoca una violación en los derechos del gobernado al verse afectado por los actos ilegales de la autoridad.

Ante esta situación, el legislador ha establecido en las diferentes leyes diversos sistemas de control de legalidad, a fin de darle oportunidad al particular de que se defienda y se proteja de esas violaciones a su esfera jurídica.

Así, los medios de defensa son aquellos instrumentos jurídicos previstos en las leyes para corregir, modificar, revocar o anular los actos de autoridad cuando son deficientes, equívocos, ilegales o injustos.

En el Derecho Fiscal, estos medios de defensa se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación con el nombre de Recursos.

Un recurso es “cualquier medio de defensa que tienen los particulares para rebatir, ante la propia autoridad, los actos o resoluciones dictados por ella y que les provocan un perjuicio, ya sea por la aplicación indebida de la ley, la no aplicación, o bien por arbitrariedades del funcionario que la dictó. La finalidad que se busca es obtener la nulidad de la referida actuación o resolución, ya sea en forma parcial o total”.<sup>1</sup>

En materia de recursos administrativos, el Código Fiscal de la Federación prevé el de Justicia de Ventanilla, que es una especie de Recurso de Revocación, la posibilidad de impugnar las notificaciones que hayan sido practicadas en contravención a las disposiciones legales y el Recurso de Revocación.

Por otro lado, el contribuyente no sólo puede interponer los recursos administrativos como medios de defensa, sino que adicionalmente podrán impugnar los actos y resoluciones administrativa a través del Juicio de Nulidad y del Juicio de Amparo.

---

<sup>1</sup> DIAZ González, Luis Raúl. Medios de Defensa Fiscal. El Recurso Administrativo, Edit. Gasca Sicco, México, 2000, p. XII.

Cabe hacer mención de que al interponer el contribuyente los medios de defensa antes descritos, éstos mismos prevén la suspensión del acto administrativo antes o durante el procedimiento, con la obligación de garantizar el interés fiscal.

Por tanto, a continuación se hará una breve exposición de estos medios de defensa que sirven como instrumentos de control de legalidad de los actos de autoridad.

#### **4.2 JUSTICIA DE VENTANILLA.**

La Justicia de Ventanilla es un medio de defensa que se utiliza para que las autoridades fiscales realicen las aclaraciones que consideren pertinentes formuladas por los contribuyentes en los casos previstos en los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI del Código Fiscal de la Federación

**FUNDAMENTO LEGAL:** este medio de defensa se encuentra contemplado en el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación.

**PROCEDENCIA:** este recurso procede contra actos de autoridad en que se determinan contribuciones omitidas, errores aritméticos, derivadas de la aplicación inexacta de las tarifas respectivas o por acreditamientos improcedentes de pagos provisionales en las declaraciones anuales y para dejar sin efecto en su caso, las multas impuestas.

Asimismo es importante mencionar que éste recurso no procede contra los siguientes actos administrativos:

- a) Aquellos que determinen contribuciones o accesorios omitidos, derivados de actos de fiscalización.
- b) Que niegue la devolución de cantidades que proceden conforme a la Ley.

Únicamente es aconsejable interponer éste medio de defensa en problemas sencillos, toda vez que ante asuntos complejos lo que procede es el Recurso de Revocación.

**PLAZO:** el plazo para interponerlo es a los 6 días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación de la resolución que se recurra.

**AUTORIDAD ANTE QUIEN SE INTERPONE:** este recurso es un medio legal de que dispone el contribuyente, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo modifique o dicte uno (acto) nuevo que lo sustituya, en los términos del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.

Por tanto, la autoridad que conocerá de la revocación será ordinariamente la autoridad que dictó la resolución o en su caso la misma que se determine conforme al Recurso de Revocación.

**REQUISITOS:** a este efecto es aplicable lo que señala el segundo párrafo del artículo 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación: “Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso requiera”.

**MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LA RESOLUCIÓN:** este medio de defensa es optativo antes de interponer el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por tanto, en caso de resolución negativa el contribuyente podrá interponer el Juicio de Nulidad antes citado.

**FINALIDAD:** este recurso está considerado por las autoridades Hacendarias como un servicio mas de apoyo al contribuyente que facilita el ejercicio de los medios de defensa o sea, mediante éste recurso se permite al contribuyente la solicitud a la autoridad para que deje sin efectos su resolución, mande reponer el procedimiento, notifique el acto o lo sustituya con uno nuevo.

#### **4.3 IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES PRACTICADAS ILEGALMENTE.**

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a la letra dice: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud, de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la

causa legal del procedimiento". Dicho entonces en nuestras palabras, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos garantiza que nadie será molestado sino mediante un escrito expedido por una autoridad competente y que exprese el por qué y en qué se basó para hacerlo.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 38 establece los requisitos de los actos administrativos que se deban notificar:

- a) Constar por escrito.
- b) Señalar la autoridad que lo emite.
- c) Estar fundado y motivado y expresar la resolución.
- d) Ostentar firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Si la autoridad ignora el nombre, señalará datos suficientes para permitir su identificación.

FORMAS DE HACER LAS NOTIFICACIONES: en materia fiscal, según el artículo 134 del Código, serán:

- a) Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, (citeratorios, requerimientos, solicitudes de informes y documentos, y de actos administrativos que pueden ser recurridos).
- b) Por correo ordinario o por telegrama. (todo acto distinto de los señalados en el punto anterior).
- c) Por estrados. (cuando los señalen las leyes fiscales y el Código).

- d) Por edicto. (Cuando la persona hubiese fallecido o cuando se ignore el domicilio del afectado o aquél no se encuentre en territorio nacional).
- e) Por instructivo. (Cuando la persona afectada o su representante legal no se encuentren en el domicilio correspondiente y que las personas que se encuentren en el mismo o sus vecinos, se negasen a recibir la documentación de que se trate.

Cabe hacer la anotación que el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación establece que toda diligencia practicada por la autoridad fiscal deberá efectuarse en días y horas hábiles entendiéndose por éstos últimos las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechos, y al practicarlos deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se verifique. (Art. 135 del C.F.F.).

Las notificaciones podrán llevarse a cabo en la oficina de las autoridades fiscales o bien en el domicilio que el contribuyente hubiese manifestado para efectos del R.F.C., salvo que se hubiese designado otro distinto para recibir las notificaciones al iniciar una instancia o gestión de negocios ante la autoridad fiscal. (Art. 136 del C.F.F.)

Cuando la notificación se efectúe personalmente, y no se encuentre a la persona a quien se deba notificar, el notificador dejará citatorio en el domicilio, para que se espere a una determinada hora del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse dentro del plazo

de 6 días a las oficinas de las autoridades fiscales que correspondan. (Art. 137, primer párrafo del C.F.F.).

En casos de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio siempre surtirá efectos en los términos del párrafo anterior, y en caso de que la persona de que se trate o su representante legal estén ausentes se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o con un vecino. Si éstos últimos no recibieran la notificación, ésta será por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador dar cuenta al Jefe de la Oficina Exactora de que se trate. (Art. 137 segundo párrafo del C.F.F.)

En caso de que la notificación se efectúe por estrados esto se llevará a cabo fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto de la oficina que emita la notificación de que se trate. En este caso, se entenderá como notificado el acto, a partir del sexto día hábil siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento en el lugar antes referido. (Art. 139 del C.F.F.)

FUNDAMENTO LEGAL: el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación dice: “Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 117, se estará a las reglas siguientes:

- a) Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante el recurso administrativo que

proceda contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció (Art. 129 fracción I, primer párrafo del C.F.F.).

En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán conjuntamente con los que se formulen contra la notificación. (Art. 129 fracción I segundo párrafo del C.F.F.)

b) Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación de que el mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, domicilio en el que se debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados (Art. 129 fracción II primer párrafo).

El particular tendrá un plazo de cuarenta y cinco días a partir del siguiente en que la autoridad se lo haya dado a conocer para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o solo la notificación. (Art. 129 fracción II segundo párrafo).

a) La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación previamente al examen de la impugnación que, en su caso se haya hecho del acto administrativo. (Art. 129 fracción III).

- b) Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá el recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha que se manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquella, y procederá al estudio de la impugnación. (Art. 129 fracción IV segundo párrafo del C.F.F.).

En el caso de actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de la notificación efectuada por las autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo que en su caso, establezcan dichas leyes y de acuerdo con lo previsto por este artículo. (Art. 129 fracción IV tercer párrafo del C.F.F.).

**AUTORIDAD ANTE QUIEN SE INTERPONE:** el Código Fiscal de la Federación establece que la impugnación de la notificación correspondiente, debe efectuarse mediante la interposición del recurso administrativo que proceda, ya sea de los regulados en el propio Código Fiscal, o bien en las leyes Federales.

Es decir, la autoridad ante quien habrá que interponerla será aquella que le sea competente, para resolver el recurso en los términos del párrafo que antecede.

**REQUISITOS:** deberán satisfacer los mismos requisitos que en el caso de los recursos administrativos, además de fundarle en el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

**MEDIOS DE DEFENSA EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN:** procede el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

**FINALIDAD:** permitir a los contribuyentes interponer los medios de defensa que consideren pertinentes, en contra de las resoluciones que emitan las autoridades fiscales cuando estas no hayan sido notificadas o lo hayan sido en contravención a las disposiciones legales aplicables.

#### **4.4 RECURSO DE REVOCACION.**

Emilio Margáin define al recurso administrativo como “todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”.<sup>2</sup>

Así, este recurso es el único que prevé el Código Fiscal de la Federación para impugnar los actos o resoluciones administrativas que causen agravio a los particulares.

**FUNDAMENTO LEGAL:** este medio de defensa que permite combatir las resoluciones que con carácter de definitivas dictan las autoridades administrativas, se encuentran fundamentadas en los artículos 116, 117, 120 al 125 y 130 al 133 del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>2</sup> MARGAIN, Emilio. Cit. por RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. cit., p. 249.

**PROCEDENCIA:** el recurso de revocación procede contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos. Dentro de las contribuciones tenemos: los impuestos y las aportaciones de seguridad social. Dentro de los accesorios se comprenden: recargos, sanciones y gastos de ejecución.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a la Ley.
- c) Siendo diversas de los anteriores dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que causa agravio al particular en materia fiscal.
- e) Exijan el pago de créditos fiscales.
- f) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- g) Afecten a terceros.
- h) Determinen el valor de los bienes embargados.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

**PLAZO:** es de vital importancia tener presente que el plazo para interponer el recurso de revocación es de 45 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación de la resolución que se recurra.

**REQUISITOS:** el escrito de interposición del recurso de revocación deberá cumplir con los requisitos señalados en los artículos 18, 18-A, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación los cuales son los siguientes:

- a) Artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, primero deben presentarse en las formas oficiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la misma, acompañar los anexos que se requieran, y estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello.

Cuando no existan formas aprobadas el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- a.1) Constar por escrito.
- a.2) El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal, manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondía en dicho registro.
- a.3) Señalar a la autoridad a la que se le dirige el propósito de la promoción.
- a.4) En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlos.

Cuando no se cumpla con alguno de éstos requisitos las autoridades requerirán al promovente, en un plazo de 10 días y de no cumplirse en éste plazo se tendrá por no presentada.

Si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales acompañarán al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesaria.

b) Artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del Código Fiscal de la Federación y señalar además:

b.1) La resolución o el acto que se impugna.

b.2) Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

b.3) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones b.1, b.2, y b.3, 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 que se impugna 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.

c) Artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

- c.1) Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúa a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal.
- c.2) El documento en que conste el acto impugnado.
- c.3) Constancia de notificación del acto impugnado excepto cuando el promovente declara 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 última fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- c.4) Las pruebas documentales que ofrezca, y el dictamen pericial en su caso.

**LINEAMIENTOS BASICOS DEL PROCEDIMIENTO:** la autoridad deberá resolver y notificar en un plazo que no debe exceder de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. (Art. 131, primer párrafo del C.F.F.)

De no dar respuesta la autoridad en éste plazo se tendrá por confirmado el acto impugnado. (Art. 131, primer párrafo del C.F.F.).

El recurrente podrá decidir si espera que se dicte resolución o bien impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado. (Art. 131, segundo párrafo del C.F.F.).

Es importante mencionar que como señala el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses a partir de que se interponga el referido medio de defensa. (Art. 144, segundo párrafo del C.F.F.)

**SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN:** la resolución que se dicte puede emitirse en diversos sentidos:

- a) Desecharlo por improcedente.
- b) Confirmar el acto impugnado.
- c) Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- d) Dejar sin efectos el acto impugnado.
- e) Notificar el acto impugnado dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso impuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

**MEDIOS DE DEFENSA EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN:** procede el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

**FINALIDAD:** permitir a los contribuyentes que se defiendan ante la propia autoridad que emitió la resolución que les cause perjuicio, o su superior jerarquía según proceda, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

#### **4.5 JUICIO DE NULIDAD.**

Este juicio en realidad es una demanda para solicitar la nulidad de resoluciones fiscales definitivas. Son resoluciones definitivas en el ámbito del derecho administrativo, aquellas por las que no hay recurso alguno señalado por la ley, en que se fundamente la resolución, o bien, sea optativo para el agraviado utilizar el recurso previsto por la ley, o iniciar la demanda o juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

FUNDAMENTO LEGAL: Título IV del Código Fiscal de la Federación, así como los siguientes preceptos de la ley orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

21.- División del territorio nacional por regiones, para efectos de la jurisdicción de las salas regionales.

23.- Conocimiento de las salas regionales, de acuerdo a su jurisdicción, de las resoluciones que dicten las autoridades ordenadoras ubicadas en su territorio.

24.- Conocimiento de las salas regionales, de juicios que se inicien contra resoluciones definitivas.

26.- Supletoriedad del Código Fiscal de la Federación, respecto de procedimientos a seguir, cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa., sin señalar el procedimiento alcance de la sentencia.

27.- Norma de desarrollar las sentencias.

**CASOS EN QUE PROCEDE:** el juicio de nulidad procede en contra de las resoluciones definitivas que señala el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y que son los siguientes:

I.- Las dictadas por autoridad fiscales federales y organismos autónomos, en que se determine la exigencia de una obligación fiscal, se determine en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso de las reguladas por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado.

III.- Las que impugnan multas por infracción a las normas administrativas.

IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal, distinta al que se refieren las fracciones anteriores.

V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes a favor de los miembros del ejército, de la fuerza aérea y de la armada nacional, a sus familiares o derechohabientes con cargo a la dirección de pensiones militares, al erario federal, así como las que establezcan las obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

VI.- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al instituto de seguridad y servicios sociales de los trabajadores del Estado.

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimientos de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada.

VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX.- Las que requieren el pago de garantías de obligaciones fiscales a cargo de terceros, y:

X.- Para efectos del primer párrafo de éste artículo, las resoluciones se consideran definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el afectado.

**PLAZO PARA INTERPONER LA DEMANDA:** el plazo para la interposición de la demanda de nulidad será de 45 días hábiles siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación cuya nulidad se demande. (Art. 207, primer párrafo del C.F.F.).

Al respecto, es importante mencionar que el artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establecen la división del territorio federal en cuanto a la competencia de las salas regionales y las sedes de las mismas.

La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala, o cuando ésta se encuentra en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

El artículo 207 del Código Fiscal de la Federación establece también que la demanda de nulidad debe presentarse directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución impugnada.

DATOS DE LA DEMANDA DEL JUICIO DE NULIDAD: es trascendental recabar en forma correcta los datos que debe llevar la demanda del juicio de nulidad. Estos se encuentran relacionados en los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación.

Si éstos no se cumplen, puede desecharse la demanda interpuesta por parte del tribunal.

La demanda deberá indicar según las fracciones del Art. 208:

I.- El nombre y domicilio fiscal y en su caso, clave en el Registro Federal de contribuyentes y domicilio para recibir notificaciones del demandante.

II.- La resolución que se impugna.

III.- La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

IV.- Los hechos que den motivo a la demanda.

V.- Las pruebas que ofrezca: En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deba versar y señalará los nombre y domicilios del perito o de los testigos.

VI.- Los conceptos de impugnación.

VII.- El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

Cuando se omitan los datos previstos en las fracciones I, II, y VI, el Magistrado Instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Cuando se omitan los datos previstos en las fracciones III, IV y VII, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del plazo de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Y deberá adjuntar a su instancia según el artículo 209 y fracciones:

I.- Una copia de la misma para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular a que se refiere la fracción tercera del artículo 198, o en su caso, para el particular demandado.

II.- El documento que acredite su personalidad, o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando no se gestione en nombre propio.

III.- El documento en que conste el acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.

IV.- constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando hubiera sido por correo. Si la notificación fue por edictos deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.

V.- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.

VI.- El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante, en los casos señalados en el último párrafo del artículo 232 del Código Fiscal de la Federación.

VII.- Las pruebas documentales que ofrezca.

Los particulares demandantes deberán señalar, sin acompañar, los documentos que fueron considerados en el procedimiento administrativo como conteniendo información confidencial o comercial reservada. La Sala solicitará los documentos antes de cerrar la instrucción.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante, o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, éste deberá señalar el archivo o el lugar en que se encuentren para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible, para este efecto, deberá identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe copia de la solicitud debidamente presentada por lo menos cinco días antes de la interposición de la demanda. Se entiende que el demandante tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente

pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias. En ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo.

Si no se adjuntan a la demanda los documentos a que se refiere éste precepto, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días. Cuando el promovente no los presente dentro de dicho plazo y se trate de los documentos a que se refieren las fracciones I a IV, se tendrá por no presentada la demanda; si se trata de las pruebas a que se refieren las fracciones V, VI y VII, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

**LINEAMIENTOS BASICOS DEL PROCEDIMIENTO DEL JUICIO DE NULIDAD:** admitida la demanda, se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los 45 días a aquél en que surta efectos el emplazamiento. El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de 20 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación.

Contestada la demanda por la autoridad demandada, se correrá traslado con una copia de la misma al demandante, dándoles un plazo de cinco días hábiles a las partes para que formulen sus alegatos.

Transcurrido el plazo mencionado en el párrafo que antecede se cerrará la instrucción y se dictará sentencia.

Es importante señalar que tratándose de la demanda de nulidad que se interponga en contra de una negativa ficta, al momento en que la autoridad demandada formule su contestación a la demanda y se le corra traslado con la misma, al demandante se le dará un plazo adicional de 45 días hábiles, para que amplíe su demanda.

A este respecto deberá darse debido cumplimiento a los requisitos señalados por los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación.

**MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LA RESOLUCIÓN:** En contra de las resoluciones que dicten los Magistrados Instructores y las Salas Regionales y Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, procederán los recursos de reclamación, revisión y el Juicio de Amparo.

El recurso de reclamación procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que desechen la demanda, la contestación o alguna prueba, y que decreten el sobreseimiento del juicio o aquellas que rechacen la intervención del tercero.

Por lo que se refiere al recurso de revisión, éste procede hacerlo valer por las autoridades demandadas ante el Poder Judicial de la Federación, en contra de las sentencias que dicten las Salas Regionales y la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al resolver el juicio de nulidad.

Por su parte el Juicio de Amparo procederá en contra de las resoluciones definitivas que dicten las Salas Regionales y Superior, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

**FINALIDAD:** la finalidad de éste juicio es la de resolver, antes que los tribunales integrantes del Poder Judicial Federal, las resoluciones fiscales de su competencia que causen agravios en materia fiscal a los contribuyentes.

Se trata de un juicio que es tramitado ante un Tribunal Administrativo, (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), que procura que las resoluciones fiscales que cometan violaciones a las disposiciones legales aplicables o al artículo 16 Constitucional, sean declaradas nulas sin la necesidad de que se ponga en funcionamiento al Poder Judicial Federal.

#### **4.6 JUCIO DE AMPARO.**

El Juicio de Amparo es un medio de defensa del gobernado frente a los actos inconstitucionales del gobernante. El Juicio de Amparo es creado por la Constitución, para lograr el respeto a las garantías individuales, y por ende la protección al derecho, y las de las normas constitucionales.

**FUNDAMENTO LEGAL:** el fundamento legal del Juicio de Amparo se encuentra en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y demás aplicables a la Ley de Amparo.

El artículo 103 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala:

“Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

- I.- Por leyes o actos de autoridad que violen las garantías Constitucionales.
- II.- Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados, y:
- III.- Por leyes o actos de las autoridades de éstos, que invadan la esfera de la autoridad federal.”

El artículo 107 Constitucional establece las bases sobre las que se fundamentan los procedimientos y formas legales del Juicio de Amparo.

Los principios fundamentales que rigen el Juicio de Amparo son los siguientes:

- a) El de iniciativa o instancia de parte.
- b) El de existencia de agravio personal o directo.
- c) El de la relatividad de la sentencia.
- d) El de definitividad del acto reclamado, y
- e) El de estricto derecho.

Conforme al principio de iniciativa o instancia de parte se entiende que el juicio no procede oficiosamente, sino que es indispensable ser promovido por alguien a nombre propio en el de interpuesta persona.

Según el segundo principio citado, debe existir un agravio personal directo. Se entiende por agravio un menoscabo u ofensa a la persona. Es personal cuando se concretiza en una persona, y directo, porque debe haberse producido, estarse ejecutando o ser de realización inminente.

En los términos del principio de relatividad de la sentencia se entiende que las sentencias solo surten efectos entre las personas que promovieron el juicio, y en su caso frente a las autoridades que se establecieron como responsables.

Conforme al principio de definitividad, el juicio únicamente procede respecto de actos definitivos, es decir, actos contra los que no exista recurso alguno, cuya interposición pudiera dar lugar a la modificación, revocación o anulación del acto reclamado.

Finalmente, según el principio de estricto derecho, en las decisiones del Juicio de Amparo, se deberá resolver únicamente la Constitucionalidad del acto reclamado, conforme a los conceptos de anulación, o los que realmente fueron considerados en los casos de suplencia de la queja.

Estos principios observan excepciones en diversas disposiciones de la Ley de Amparo, o en la Jurisprudencia.

**CASOS EN QUE PROCEDE:** el Juicio de Amparo procede en los casos señalados en el artículo 103 Constitucional antes transcrito.

De igual manera, el artículo 73 de la Ley de Amparo señala cuales son los casos de improcedencia, es decir, aquellos actos contra los que no cabe el Juicio de Amparo.

Es importante tomar nota de que existen dos Juicios de Amparos distintos, y que son conocidos como Amparo Indirecto o biinstancial o Amparo Directo unisubstancial.

El Amparo Indirecto se interpone ante el Juez de Distrito en los casos que señala el artículo 114 de la ley de Amparo.

El Amparo Directo es competencia de los Tribunales Colegiados, y es procedente en los términos del artículo 158 de la Ley de Amparo contra sentencias definitivas a laudos y resoluciones que pongan fin al juicio dictadas por Tribunales Civiles, Administrativas o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, su interpretación jurídica o a los principios generales de derecho o falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones excepciones o casos que no haya sido objeto del juicio, o cuando no los comprenden todas, por omisión o negación expresa.

**PLAZO:** en los términos del artículo 21 de la Ley de Amparo, el término para la interposición de la demanda de Amparo será de 15 días contados a partir de que surta efectos la notificación de la resolución combatida.

En dicho ordenamiento dentro del artículo 22, se encuentran también las excepciones al artículo 21.

Artículo 22. Se exceptúan de los dispuesto en el artículo anterior:

I.- Los casos en que a partir de la vigencia de una ley, ésta sea reclamable en la vía de Amparo, pues entonces el término para la interposición de la demanda será de 30 días.

II.- Los actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportación, destierro, cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución o la incorporación forzosa al servicio del Ejército o Armada Nacional.

En los casos en que el acto de autoridad combatible mediante demanda de Amparo, consista en acuerdo de la Secretaría de Relaciones Exteriores, favorable a la extradición de alguna persona por un Estado extranjero, el término para imponerla será siempre de 15 días.

III.- Cuando se trate de sentencias definitivas o laudos, y resoluciones que pongan fin al juicio en las que el agraviado no haya sido citado legalmente para el juicio, dicho agraviado tendrá el término de 90 días para la interposición de la demanda, si residiera fuera del lugar del juicio, pero dentro de la República, y de 180 días, si residiere fuera de ella; contando en ambos casos, desde el siguiente al en que tuviere conocimiento de la sentencia: pero si el interesado volviere al lugar en que se haya seguido dicho juicio se tendrán por ausentes, para los efectos de éste artículo, los que tengan mandatarios que los representen en el lugar del juicio; los que hubiesen señalado casa para oír notificaciones en

él o en cualquier forma se hubiesen manifestado sabedores del procedimiento que haya motivado el acto reclamado.

**AUTORIDAD ANTE QUIEN SE INTERPONE:** tratándose de Amparo indirecto o biinstancial, el Juez de Distrito en cuya jurisdicción deba tener ejecución, trate de ejecutarse o se ejecute el acto reclamado, cuando no se requiera ejecución material, será competente el Juez de Distrito en cuya jurisdicción resida la autoridad que hubiera dictado la resolución reclamada. (art. 36, Ley de Amparo).

Por lo que se refiere al Juicio de Amparo Directo, la demanda de Amparo deberá presentarse ante la autoridad que haya emitido la resolución que constituya el acto reclamado, (Sala correspondiente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) quien lo remitirá al Tribunal Colegiado correspondiente. (art. 144 Ley de Amparo).

**REQUISITOS:** son muchos los requisitos que regulan el Juicio de Amparo, por lo que solo señalaremos lo que pensamos son algunos de los básicos en la promoción tanto del Amparo Indirecto como del Amparo Directo.

Tratándose del Amparo Indirecto, el artículo 116 de la Ley de Amparo dispone textualmente lo siguiente: Artículo 116.- La demanda deberá formularse por escrito, en la que se expresarán:

- I.- El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre;
- II.- El nombre y domicilio del tercero perjudicado;

III.- La autoridad o autoridades responsables; el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación cuando se trate de Amparos contra leyes;

IV.- La ley o acto que de cada autoridad se reclame, el quejoso manifestará, bajo protesta de decir verdad, cuales son los hechos o abstenciones que le constan y que constituyen antecedentes del acto reclamado o fundamentos de los conceptos de violación;

V.- Los conceptos Constitucionales que contengan las garantías individuales que el quejoso estime violadas, así como el concepto o conceptos de las violaciones, si el Amparo se pide con fundamento en la fracción I del artículo primero de ésta Ley.;

VI.- Si el Amparo se promueve con fundamento en la fracción II del artículo primero de ésta ley, deberá precisarse la facultad reservada a los Estados que haya sido invadida por la autoridad federal y si el Amparo se promueve con apoyo en la fracción III de dicho artículo, se señalará el precepto de la Constitución General de la República que contenga la facultad de la autoridad federal que haya sido vulnerada o restringida.

En lo que se refiere a la promoción del Juicio de Amparo Directo, el artículo 166 de la Ley de Amparo dispone lo siguiente:

Artículo 166.- La demanda de Amparo deberá formularse por escrito, en la que se expresarán:

- I.- El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva en su nombre;
- II.- El nombre y domicilio del tercero perjudicado;
- III.- La autoridad o autoridades responsables;

IV.- La sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio constitutivo del acto o de los actos reclamados; y si se reclamaron violaciones a las leyes del procedimiento, se precisará cual es la parte de éste en la que se cometió la violación y el motivo por el cual se dejó sin defensa al agraviado.

Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la ley, el tratado o el reglamento aplicado a ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la ley, el tratado o el reglamento, y la calificación de éste por el Tribunal de Amparo se hará en la parte considerativa de la sentencia.

V.- La fecha en que se haya notificado la sentencia definitiva, laudo o resolución que hubiere puesto fin al juicio, o la fecha en que haya tenido conocimiento el quejoso de la resolución recurrida;

VI.- Los preceptos constitucionales cuya violación se reclame, y el concepto o conceptos de la misma violación;

VII.- La ley que en el concepto del quejoso, se haya aplicado inexactamente, o la que dejó de aplicarse, cuando las violaciones reclamadas se hagan consistir en inexacta aplicación de las leyes de fondo. Lo mismo se observan cuando la sentencia se funde en principios generales de derecho.

Cuando se trate de inexacta aplicación de varias leyes de fondo, deberá cumplirse con ésta prescripción en párrafos separados y numerados.

**MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LA RESOLUCIÓN:** solamente tratándose de problemas de inconstitucionalidad de leyes o de reglamentos, podrán recurrirse las

sentencias que en la materia que nos ocupa dicten los Juzgados de Distrito y los Tribunales Colegiados mediante la interposición del denominado Recurso de Revisión, ante el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**FINALIDAD:** el Juicio de Amparo tiene por finalidad el obligar a las autoridades a respetar las garantías individuales de los quejosos.

## **CAPITULO V**

### **LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL**

El Estado necesita asegurar la efectiva recaudación de los tributos, con el fin de no entorpecer su actividad, y es por esto que diversos sistemas jurídicos se han preocupado de rodear de garantías el crédito del Estado, asegurando su cumplimiento.

El crédito fiscal tiene por lo tanto, ante los demás acreedores un derecho de preferencia para ser pagado.

“El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la federación debió percibir con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo”. (Art. 149, 1er. Párrafo del Código Fiscal de la Federación).

Es así que este capítulo se iniciará analizando aspectos generales de la garantía del interés fiscal para después adentrarse a sus diferentes formas de constituirse.

## **5.1 CONCEPTOS GENERALES.**

Garantía es una forma con que cuenta la autoridad para el aseguramiento o protección en cuanto a la posibilidad de lograr que un crédito fiscal ya determinado, o por generarse, se cumpla al proceder su requerimiento, exigiendo al obligado que constituya garantía en alguna de las formas previstas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

**TIPOS DE GARANTIAS:** la clasificación clásica las divide en personales y reales.

**PERSONALES:** en éstas se agregan al deudor principal uno o varios deudores, para que respondan conjuntamente del adeudo principal. Y puedan ser solidarias y subsidiarias.

**Solidarias.-** El garantizador responde frente al acreedor en el mismo plano que el deudor de tal suerte que puede ser demandado conjunta o separadamente con el deudor, y sin que el acreedor tenga que otorgar primeramente el patrimonio del deudor para poder hacer efectivo el saldo de crédito contra el garantizador.

**Subsidiarias.-** El garantizador responde frente al acreedor únicamente en la parte que no haya podido satisfacer su crédito con los bienes del deudor principal.

**REALES:** Estas consisten en la afectación legal o voluntaria de los bienes muebles o inmuebles para que su valor se aplique al pago de la deuda garantizada en caso de que el deudor falle al cumplimiento de sus obligaciones.

## **5.2 PROCEDENCIA DE LA GARANTIA.**

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

- a) Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- b) Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- c) Se solicite la aplicación del producto en los términos del Art. 159 del Código Fiscal de la Federación.
- d) En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos. (Art. 142 del C.F.F.).

Para que se conceda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se va a intentar el medio de defensa que corresponda, es necesario que se garantice el crédito fiscal más los recargos y actualización.

## **5.3 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.**

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes: (Art. 141 del C.F.F.).

### **5.3.1 DEPOSITOS EN DINERO.**

Una forma de garantizar el crédito fiscal es la establecida en el Art.141, fracción I del Código Fiscal de la Federación y Art.61 del Reglamento del citado ordenamiento, y que es el depósito en dinero en la institución de crédito autorizada legalmente.

El importe de esta garantía debe ser por el monto del crédito junto con todos sus accesorios legales, al constituirse el depósito, la institución de crédito expedirá una constancia, a dicho documento se le da el nombre de certificado o billete de depósito y se debe presentar a la autoridad recaudadora para su calificación y aceptación.

### **5.3.2 PRENDA.**

La prenda es una garantía real sobre bienes muebles admisibles en materia fiscal según el artículo 141, fracción II del Código Fiscal de la Federación y 62 de su reglamento, dicha garantía se constituye mediante la entrega real o jurídica de bienes muebles susceptibles de embargo propiedad del deudor u obligado a otorgarla dichos bienes podrán ser:

- a) Alhajas.
- b) Metales preciosos.
- c) Contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en certificado de la Tesorería de la Federación.

- d) Bonos del Gobierno Federal, para el pago de la indemnización bancaria, siempre que el beneficiario sea la autoridad a cuyo favor se otorgue la garantía.
- e) Bienes provenientes del extranjero, cuando se acredite su estancia legal en el país.

Asimismo, no se aceptarán bienes que se encuentren en dominio fiscal o de acreedores, para ello los contribuyentes que ofrezcan en garantía bienes en prenda deberán acreditar su propiedad mediante factura y proporcionar avalúos de los mismos para comprobar en su caso, que alcanza a garantizar el interés fiscal y sus accesorios; unos se toman al 75% de su valor.

Dichos avalúos deberán ser practicados por instituciones autorizadas, los avalúos tendrán una vigencia de 6 meses; no se llevará a cabo avalúo cuando el bien muestre notoriamente un valor superior al monto que se pretende garantizar, al calificarse la garantía se verificará la autenticidad de la factura de los bienes muebles, así como de los avalúos que estén vigentes. En el caso de que se trate de bonos, se verificará que no esté prescrito el derecho de cobro. Su otorgamiento se hará constar en acta que deberá contener datos de identificación de las partes y el importe total del crédito y firmas de quienes intervengan en el acto, en los casos en que la prenda supere el valor de tres salarios mínimos del Distrito Federal elevados al año, deberá inscribirse en el registro público de la propiedad, la garantía prendaria se hará exigible cuando se emita una sentencia firme de autoridad competente.

### **5.3.3 HIPOTECA.**

La hipoteca es una garantía real que recae sobre bienes inmuebles, admisible para efectos fiscales, dándole derecho al acreedor que en este caso es la autoridad fiscal, a ser pagado con el valor de los bienes en caso de incumplimiento de la obligación garantizada.

La hipoteca sobre bienes inmuebles debe ser por el 75% del valor de avalúo o catastral; para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva, el certificado del registro público de la propiedad en que no aparezca algún gravamen o afectación urbanística o agraria, que hubiere, sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor, acompañará también la última boleta que acredite el pago del impuesto predial, todos estos documentos serán verificados a fin de que reúnan todos los requisitos legales para comprobar que el otorgante de la garantía sea legítimo propietario.

En la hipoteca el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar la misma hipoteca, los recargos futuros o ampliar la garantía cada año. Una vez calificada la garantía se formulará escritura pública ante notario para formalizar la continuación de la hipoteca conteniendo los siguientes datos:

- a) Datos de identificación de la autoridad ante quien se constituya la garantía.
- b) Datos de identificación del otorgante.
- c) Importe total del crédito y sus accesorios.
- d) Valor del avalúo.
- e) Datos del inmueble otorgado en garantía.

Cláusula donde acepte el otorgante que se le aplique el procedimiento administrativo de ejecución en el momento de su exigibilidad, establecido en el Código Fiscal de la Federación, con exclusión de cualquier otro. Los gastos notariales que se originen con motivo de la constitución de la hipoteca serán a cargo de quien otorgue la garantía.

La hipoteca puede ser constituida por el propio deudor o responsable del crédito fiscal o por una persona que sea un tercero propietario del inmueble; en éste último caso dispone el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 65 que el tercero debe cumplir con los requisitos que se señalan para la hipoteca y al mismo tiempo que un tercero asuma solidariamente la obligación fiscal quedando obligado personalmente.

En el momento en que se haga exigible el importe de la garantía con motivo de una resolución firme de la autoridad competente, se iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución de conformidad con el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, así como otros relativos al procedimiento.

Una vez iniciado el Procedimiento Administrativo de Ejecución se llega hasta el remate, fincado éste, se procederá a la aplicación del depósito hecho por el postor y entregado al saldo de contado en la institución de crédito bancario para abonar en cuenta de la Tesorería de la Federación, dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate; así mismo tendrá un plazo de diez días para que firme la escritura de venta correspondiente; en caso de que se negara, la firmará el servidor público competente, dando aviso al Registro Público de la Propiedad en un plazo de quince días a partir de que la hipoteca queda levantada; el producto obtenido de la venta del inmueble se aplicará a cubrir lo garantizado en el orden correspondiente:

- a) Gastos de Ejecución.
- b) Multas.
- c) Indemnización del 20% por cheques no cubiertos.
- d) Suerte principal.

En los casos en que se cancela la hipoteca por haber sido pagado o por resolución firme a su favor se procederá a dicha cancelación previa solicitud del interesado o su representante legal, mediante escrito en donde señale todos los datos de identificación de la garantía, como son:

- a) Importe.
- b) Número de registro.
- c) Fecha.
- d) Descripción de la hipoteca.

Dicho escrito se turnará al registro público de la propiedad para que se tilde el gravamen correspondiente.

#### **5.3.4 FIANZA OTORGADA POR INSTITUCION AUTORIZADA.**

La fianza la podemos definir como una garantía fiscal de carácter personal, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece que en materia fiscal son admisibles, para asegurar los intereses del erario, las fianzas de compañía autorizada, la que no gozará de los beneficio de orden y excusión.

Cuando la garantía consiste en fianza de una compañía autorizada por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público para celebrar contratos de fianza es necesario, para ser aceptada y calificada, cumplir los siguientes requisitos:

- a) La póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guardar de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales.
- b) Fecha de expedición y numero de folio.
- c) Importante de la fianza señalados en moneda en curso legal total del crédito a garantizar así como sus accesorios y actualización.
- d) Datos de identificación del otorgante de la garantía.
- e) Datos de identificación del crédito u obligación garantizada y del documento en que consiste.

f) Contener el nombre y las firmas autógrafas de los funcionarios autorizados mismas que se publican cada año en el diario oficial de la federación. Las compañías afianzadoras deberán informar por medio de publicaciones en el diario oficial de la federación los cambios de apoderados y domicilio para recibir requerimientos; también deberán contener las siguientes cláusulas:

- En el supuesto que la presente fianza se haga exigible, la institución fiadora se somete expresamente al Procedimiento Administrativo de Ejecución, tal y como se establece en el artículo 143 de Código Fiscal de la Federación, y está conforme en que se le aplique dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro.
- La presente fianza continuará vigente en el supuesto que se le otorgan prórrogas o esperas al deudor para el cumplimiento de los obligaciones que se afianzan,
- La presente fianza permanecerá en vigor desde la fecha de su expedición y durante la substanciación de todos los recursos legales o juicios que se interpongan, hasta que se dicte resolución definitiva por autoridad competente.

En el momento en que se haga exigible la fianza se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución conforme al artículo 143 del Código Fiscal de la Federación en su tercer párrafo observando lo siguiente:

- a) Se requerirá de pago a la compañía aseguradora adjuntando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado.
- b) El requerimiento se llevará a cabo en el domicilio que haya señalado la afianzadora para recibir requerimientos con el apoderado designado para tal efecto, si el domicilio se encontrara en localidad distinta a la de la oficina recaudadora, el requerimiento se hará por exhorto. En el caso en que en la localidad donde se encuentre la oficina recaudadora no se haya designado apoderado o domicilio para recibir requerimiento de pago en este caso se hará por estrados la notificación.

El plazo para que la afianzadora pague el importe total del requerimiento de pago será dentro del mes siguiente a la fecha en que haya surtido efectos la notificación. En el supuesto que la compañía afianzadora, no efectúe el pago, la autoridad ejecutora solicitará a la dirección general de seguros y valores que remate valores en bolsa, propiedad de la afianzadora, suficientes para cubrir el importe garantizado en la fianza.

Cuando la compañía afianzadora presente demanda por improcedencia de cobro interpuesta ante la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y se suspenderá el Procedimiento Administrativo de Ejecución, las acciones que deriven de la fianza prescriben a los tres años.

### **5.3.5 OBLIGACION SOLIDARIA ASUMIDA POR UN TERCERO.**

Las garantías personales de origen legal nacen en forma simultánea al nacimiento de la deuda principal, el sujeto pasivo con responsabilidad sustituta o responsable por solidaridad adquiere su obligación de responder por el deudor principal de la deuda tributaria, no antes, ni tampoco después. En casos excepcionales, la ley puede exigir que antes de que nazca la deuda principal se constituya una garantía del cumplimiento de la obligación tributaria.

En cambio las garantías personales de fianza, se otorgan, con posterioridad al nacimiento del crédito fiscal, aún cuando sea de manera presunta tal nacimiento, cuando se presente ante el fisco y el contribuyente de una controversia y el otorgamiento de la garantía es condición para que se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución, mientras la controversia se resuelva.

La obligación solidaria está regulada por el artículo 141, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y 64 de su reglamento, la manifestación expresa de un tercero mediante escrito firmado ante un notario es suficiente, para que asuma, la obligación de garantizar el interés fiscal, ésta podrá constituirse mediante el acreditamiento de la idoneidad y solvencia económica del obligado solidario. La exigibilidad de dicha obligación solidaria se hará por determinación contenida en resolución administrativa o sentencia firme de autoridad competente, mediante la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

### **5.3.6 EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA.**

Esta es una forma de garantía real, admisible para efectos fiscales, el secuestro es una institución procesal mediante la cual se sujetan bienes de la responsabilidad de una deuda no satisfecha, garantizándola incluso cuando se trasmita la propiedad de los bienes embargados, es decir, es la forma de garantía que se constituye a solicitud del interesado.

Al llevar a cabo el embargo en la vía administrativa, se podrán señalar los siguientes bienes:

- a) Muebles.
- b) Inmuebles.
- c) Negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les correspondan.

Estos bienes deberán cubrir para constitución de la garantía los siguientes requisitos:

a) En muebles: Avalúos.

Facturas.

b) En inmuebles: Escritura pública y avalúos.

Constancia de no afectación agraria o urbanística.

Certificado de libertad de gravamen.

Ultimo pago del impuesto predial.

d) En negociaciones: Escritura constitutiva.

- Estados financieros.
- Inventarios.
- Poder para actos de dominio y administración.
- Certificado de libertad de gravamen.
- Últimos pagos del Impuesto sobre la Renta y predial.

El embargo en la vía administrativa deberá sujetarse a las siguientes reglas:

- a) Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.
- b) El contribuyente podrá señalar los bienes en que debe grabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos que establece el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, tampoco son susceptibles de embargo los referidos al artículo 156, fracción II, inciso a) del citado ordenamiento.
- c) Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario, y en su caso de personas morales el representante legal, cuando a juicio de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes y/o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo de su cargo.

- d) Deber inscribirse en el registro público de la propiedad que corresponda a la autoridad recaudadora.
- e) Debiendo cubrir con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 del Código fiscal de la Federación, fracción II.

### **5.3.7 TITULOS VALOR O CARTERA DE CREDITOS DEL CONTRIBUYENTE.**

Se adiciona a partir del primero de enero de 1996, una fracción, la VI al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación y que es la posibilidad de garantizar el interés fiscal, mediante títulos valor o carteras de crédito del propio contribuyente, cuando éste se encuentre en imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito fiscal mediante cualquiera de las garantías referidas en las fracciones I a la V del citado artículo, caso en el cual el particular deberá demostrar dicha imposibilidad y la autoridad podrá aceptar los títulos valor o la cartera de créditos del contribuyente como garantía, al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por la situación económica que vive el país es entendible que la autoridad fiscal permita que el propio contribuyente, responda de sus créditos fiscales con este tipo de instrumentos, pero se advierte que la autoridad les asignará el valor de manera discrecional, lo cual pudiera colocar en desventaja al contribuyente afectado; no obstante, la posibilidad de poder evitar el procedimiento de ejecución mediante la constitución de ésta garantía,

indudablemente es mas favorable al interesado quien podrá de esta manera responder frente a créditos fiscales a su cargo.

Destaca que la autoridad se refiere a títulos valor y a cartera de créditos, conceptos de los cuales creemos que, por lo que se refiere a las carteras de créditos es fácil establecer que son los débitos pendientes o deudas pendientes de cobro que, el contribuyente puede ofrecer como garantía del interés fiscal, sin embargo, es un tanto complicado establecer lo que va a entenderse por títulos valor, los cuales pudieron confundirse con el concepto genérico de título de crédito, por lo cual es previsible esperar precisiones al respecto.

#### **5.4 PLAZOS PARA OTORGAR LA GARANTIA.**

Los créditos fiscales que las autoridades competentes determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación.

A partir del primero de enero de 1996, se modifica el segundo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, ampliando el plazo para constituir la garantía del interés fiscal cuando se interponga Recurso de Revocación, ya que anteriormente ésta disposición establecía que el plazo para garantizar los créditos fiscales recurridos por revocación sería de 5 meses contados a partir de la fecha en que surtía efectos la notificación del acto recurrido; ahora el plazo se computará a partir de la fecha en que se

interpone el referido medio de defensa, debiendo el interesado acreditar, que el recurso administrativo fue interpuesto dentro del plazo de 45 días que permite el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, para promover este recurso a fin de suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

### **5.5 CONSTITUCIÓN Y AMPLIACION DE LA GARANTIA.**

La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si puede, y le de el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establece 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 cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Aceptando la propuesta de la garantía se debe proceder a constituirla para garantizar el interés fiscal, sobre un mismo crédito podrán combinarse las diferentes formas de garantía, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original, deberá constituirse la sustituta.

La garantía constituida podrá garantizar, uno o varios créditos, siempre que la misma comprenda, los conceptos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Cuando la garantía resulta insuficiente por haber transcurrido los doce meses a la fecha del otorgamiento de ésta, y el crédito de ésta, y el crédito persiste, éste deberá actualizarse y ampliar la garantía, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes. Dicha garantía deberá ampliarse dentro del mes siguiente a aquél en que concluyó el periodo por el cual fue aceptada la garantía.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

## **5.6 CANCELACION DE LA GARANTIA.**

La cancelación de garantía procederá en los siguientes casos:

- a) Por sustitución de garantía.
- b) Por el pago del crédito fiscal.
- c) Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- d) En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía podrá disminuirse o sustituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de parte del mismo.

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, deberá presentar solicitud de cancelación de garantía, ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.

La cancelación de garantías en las que, con motivo de su otorgamiento, se hubiera efectuado inscripción en registro público se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al registro público que corresponda.

## **CAPITULO VI**

### **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN**

#### **SUSPENSIÓN OFICIOSA**

Una vez estudiado el Procedimiento Administrativo de Ejecución tanto desde el punto doctrinal como legal, en este capítulo se procederá a analizar algunos preceptos de la Constitución que son vulnerados por dicho Procedimiento. Para lo cual, se hace necesario tocar primeramente aspectos básicos de las Garantías Individuales.

#### **6.1 CONCEPTO DE GARANTIA.**

La palabra GARANTIA proviene del término anglosajón warranty o warantie, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (to warrant). Garantía equivale en su sentido lato a aseguramiento o afianzamiento, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguardia o apoyo.<sup>1</sup>

El diccionario de la Real Academia Española define así el vocablo Garantía: “Acción o efecto de afianzar lo estipulado”.

En el lenguaje vulgar, usual, garantía es todo aquello que se entrega o se promete, para asegurar el cumplimiento de una oferta que puede ser lisa y llana o supeditada a la

---

<sup>1</sup> BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales, Edit. Porrúa, S.A., México, 1988, p. 161.

satisfacción de un requisito. Esa connotación expresa también el carácter accesorio de la garantía respecto de un acto principal e incluye los dos aspectos de la garantía, uno en interés de quien ofrece, y otro en interés de quien acepta.

En el ámbito jurídico existe primero la noción de la garantía en el Derecho Privado, que es el pacto accesorio mediante el cual se asigna determinada cosa al cumplimiento de alguna obligación, como la prenda, la hipoteca o la fianza. En el Derecho Público la noción de la garantía comprende básicamente una relación subjetiva, pero directa entre la autoridad y la persona, no entre persona y persona. Esa relación se origina, por un lado, en la facultad soberana de imponer el orden y regir la actividad social y, por el otro, en la necesidad de que las personas no sean atropelladas en sus derechos humanos por la actuación de la autoridad.

El pueblo, en ejercicio de la soberanía, se auto limita reservándose ciertos derechos públicos subjetivos que debe respetar el Estado con el propósito de que el individuo pueda lograr sus fines. Pues bien, esos derechos constituyen o son el contenido de las llamadas garantías individuales que el Estado tiene la obligación de respetar, ya por vía de actuación, ya por vía de abstención, tal y como acontece con el respeto al derecho de libre asociación, consignado en el artículo noveno.

Para el Dr. Ignacio Burgoa Orihuela, las garantías individuales se traducen en una relación jurídica que existe entre el gobernado, por un lado, y el Estado y sus autoridades por el otro, (sujetos activos y pasivos), en virtud de la cual surge para el primero el derecho de exigir a los segundos una obligación positiva o negativa, consistente en respetar las

prerrogativas fundamentales de que el hombre debe gozar para el desenvolvimiento de su personalidad (objeto), relación cuya fuente formal es la Constitución.

Siendo nuestra Constitución la fuente de las garantías individuales, o sea el ordenamiento en el cual éstas se consagran, formando, por ende, parte de la ley fundamental, es lógico y evidente que están investidas de los principios esenciales que caracterizan el cuerpo normativo supremo respecto de la legislación secundaria. Por consiguiente, las garantías individuales participan del principio de supremacía constitucional (consignado en el artículo 133 de la Ley Suprema), en cuanto que tienen prevalencia sobre cualquier norma o ley secundaria que se les contraponga y primacía de aplicación sobre la misma, por lo que las autoridades todas deben observarlas preferentemente a cualquier disposición ordinaria, por otra parte, las garantías individuales, que forman parte integrante de la Constitución, están, como ésta, investidas del principio de rigidez constitucional, en el sentido de que no pueden ser modificadas o reformadas por el poder legislativo ordinario (o sea, por el Congreso de la Unión, como órgano legislativo federal y para el Distrito Federal, y por las Legislaturas de los Estados), sino por un poder extraordinario integrado en los términos del artículo 135 de la Ley Fundamental.

## **6.2 CLASIFICACIÓN DE LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.**

Las garantías individuales se clasifican en garantía de igualdad, de propiedad, de libertad, y de seguridad jurídica, clasificación que adoptamos al abordar el tema de nuestro trabajo y que emana de nuestro sistema constitucional.

Debemos anotar que, ni la Constitución de 1857 ni la de 1917 consignan expresamente los mencionados cuatro tipos de garantías, todas las que respectivamente se contienen en ambos documentos se pueden adscribir a cada una de ellas.

### **6.2.1 GARANTIA DE IGUALDAD.**

El individuo como unidad biológica independiente de sus congéneres, es fatalmente poseedor de ciertos atributos tales como la raza, el carácter, el color de la piel, la contextura física etc.; y como ente de razón y en ejercicio de su libre albedrío, se proyecta en actos extra jurídicos, (ideología, ambiente, social, religión, etc.) y jurídicos, (comerciante, profesionista, asalariado, etc.), En esta última manifestación de su personalidad, es decir, en aquella que lo coloca en un status jurídico determinado no puede menos que sentir la afectación del poder público, afectación que para ser válida a la luz de nuestra Constitución debe ser igual a la de otros individuos colocados en el mismo supuesto. Así, deben sufrir la misma afectación, en principio, todos los comerciantes, todos los profesionistas, etc. Y decimos en principio porque, en virtud de la proporcionalidad salta a la vista que no puede imponerse una idéntica afectación a un pequeño comerciante que al dueño de un gran almacén, ahora bien, si según el status jurídico de cada persona entra en relación con el Estado de acuerdo con las normas que le son aplicables en los términos expuestos, no acontece lo mismo en la relación de gobernado a poder público cuanto dicha relación deriva de las garantías de igualdad.

En efecto la garantía de igualdad se proyecta a través de un elemento negativo amplísimo; la no distinción de los hombres ya sea por sus atributos personalísimos, o por factores adquiridos, sean estos jurídicos o extra jurídicos. La garantía de igualdad es, pues en suma, aquella por cuya virtud todo individuo goza de los mismos derechos subjetivos públicos, independientemente de sus características congénitas o adquiridas.

### **6.2.2 GARANTIA DE LIBERTAD.**

La libertad, es una condición imprescindible para el logro o fin que cada individuo persigue. En esta circunstancias la libertad se rebela como una potestad inseparable de la naturaleza humana, como un elemento esencial de la persona. En un plano deontológico, pues, la libertad se manifiesta bajo ese aspecto.

El hombre, considerado abstractamente como persona está dotado de la potestad libertaria, pues bien, dentro de la convivencia humana, dentro del conglomerado social, en las múltiples relaciones que surgen entre los miembros de éste, la libertad como factor abstracto deontológica del hombre ha pugnado por transmutarse en algo real. En síntesis, si filosóficamente el ser humano como tal tiene que ser libre, realmente tiene que poseer este atributo.

La libertad que todo hombre debe poseer, ¿realmente la ha tenido?; la historia nos demuestra hasta la evidencia que tal correspondencia ha faltado a menudo.

Así pues, desde los tiempos más remotos, había una acentuada diferencia social entre dos grupos de hombres; los libres y los esclavos. La libertad estaba reservada a una clase privilegiada a un sector que imponía su voluntad sobre el resto de la población constituida por los esclavos. Estos no eran personas, sino cosas, como sucedía principalmente en Roma. No era correcto que todo hombre, por el hecho de ser tal, fuese libre; era falso que la libertad constituyera un atributo inseparable de la naturaleza humana; la potestad libertaria se reserva a una clase social superior privilegiada, que tenía todos los derechos sobre los seres no libres. Esta negación de libertad a un grupo humano de la sociedad, ésta desigualdad inicua que imperaba entre dos clases sociales, (hombres libres y esclavos), eran el signo invariable y característico de las realidades políticas de la antigüedad.

La libertad individual, como elemento inseparable de la personalidad humana, se convirtió, en un derecho público cuando el Estado se obligó a respetarla.

La libertad individual es entonces una relación jurídica entre la entidad política y sus autoridades, por un lado, y los gobernados por el otro.

Esta relación de Derecho, que surgió cuando el Estado por medio de sus órganos autoritarios, decide respetar una esfera libertaria en favor del individuo como consecuencia de un imperativo filosófico, creó para los sujetos de la misma un derecho y una obligación correlativa. Un derecho para el gobernado como potestad o facultad de reclamar al Estado y a sus autoridades el respecto a la observancia del poder libertario individual concebido en los términos a que aludimos anteriormente.

Una obligación para la entidad política y sus órganos autoritarios, consistente en acatar, positiva o activamente, ese respeto. Es entonces cuando la libertad humana se concibe como el contenido de un derecho subjetivo público cuyo titular es el gobernado, con la obligación estatal correlativa impuesta y a sus autoridades; en otras palabras, es entonces cuando la libertad humana deontológica, basada en supuestos y principios filosóficos propios de la índole de la persona, se convierte en una garantía individual, engendrando un derecho subjetivo público para su titular, consistente en su respeto u observancia, así como una obligación estatal y autoritaria concomitante.

Siendo la libertad una potestad compleja, esto es, presentando múltiples aspectos de aplicación y desarrollo, su implantación o reconocimiento por el orden jurídico constitucional se llevarán a cabo en relación con cada facultad libertaria específica. Esta es el método que se adopta por nuestra Constitución, la cual no consagra una garantía genérica de libertad, como lo hacía la declaración francesa de 1789, si no que se consignan varias libertades específicas de derechos subjetivos públicos.

### **6.2.3 GARANTIA DE PROPIEDAD.**

Los romanos definieron el derecho de propiedad como el derecho de usar, disfrutar y disponer de una cosa. Este concepto, que implica el hecho de atribuir a una persona un bien con exclusión de cualesquiera otra, para que ejerza sobre él un dominio absoluto, ha sufrido una profunda evolución.

La propiedad privada presenta el carácter de derecho público subjetivo, cuando pertenece al gobernado como tal y es oponible al Estado y sus autoridades, ya no bajo su índole de personas no soberanas, sino como entidades de imperio, de autoridad. En éste sentido, la propiedad privada se erige en el contenido de una potestad jurídica, fruto de una relación existente entre el gobernado, por un lado, y el Estado y sus autoridades por el otro, consistente en exigir de la entidad política y de sus órganos autoritarios su respeto y observancia. El Estado y sus autoridades, ante ese derecho subjetivo público, cuyo contenido es la propiedad privada, tienen a su cargo la obligación correlativa que estriba en una abstención, es decir, en asumir una actitud de respeto de no vulneración, de no ejecutar acto lesivo alguno. Claro está que ésta obligación pasiva que se deriva para el Estado y sus autoridades de la garantía individual correspondiente, no excluye la posibilidad de que la entidad política, en presencia de un interés colectivo, social o público, imponga a la propiedad privada restricciones y modalidades.

#### **6.2.4 GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA.**

En las relaciones entre gobernantes, como representantes del Estado, y gobernados, se suceden múltiples actos, imputables a los primeros, que tiendan a afectar la esfera jurídica de los segundos. En otras palabras, el Estado en ejercicio del poder de imperio de que es titular como entidad jurídica y política suprema con sustantividad propia, desempeña dicho poder sobre y frente a los gobernados por conducto de sus autoridades. El Estado, al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral. Todo acto de

autoridad, emanado por esencia del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden de derecho, tienen como finalidad inherente, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos, vida, propiedad, libertad, etc.

Dentro de un régimen jurídico, esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, bien bajo un carácter normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario, esa afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que espera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del Derecho.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquier autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica.

Estos implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previos a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el conjunto de sus derechos subjetivos.

Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico del particular, de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos, o circunstancias previos, no será válido a la luz del derecho.

La seguridad jurídica en general, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Ley fundamental, se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado, oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos.

Esta obligación estatal y autoritaria es de índole activa en la generalidad de los casos tratándose de las diferentes garantías de seguridad jurídica, o sea, que el Estado y sus autoridades deben desempeñar, para cumplir dicha obligación, actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas, para que la afectación que generen sea jurídicamente válida.

### **6.3 PRINCIPIOS QUE RIGEN LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.**

Los principios que rigen a las Garantías consagradas en nuestra Carta Magna son básicamente dos:

- a) **SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL:** en cuanto que tiene prevalencia sobre cualquier norma o ley secundaria que se les contraponga y primacía de aplicación

sobre la misma, por lo que las autoridades deben observarlas preferentemente a cualquier disposición ordinaria.

- b) **RIGIDEZ CONSTITUCIONAL:** en el sentido de que no pueden ser modificadas o reformadas por el Poder Legislativo Ordinario (o sea por el Congreso de la Unión como órgano legislativo federal y para el Distrito Federal, y por las legislaturas de los Estados), sino por un poder extraordinario integrado en los términos del artículo 135 de la Ley Fundamental.

Siguiendo estos principios, se puede establecer que uno de los elementos básicos para el estudio del Derecho Fiscal, se conoce como el de la Constitucionalidad. Este elemento trata los lineamientos especiales de nuestro orden jurídico, que basa su existencia en una norma suprema y, por ende, jerárquicamente superior a todas las demás: nuestra Constitución.

Dentro de nuestro sistema nacional (Derecho Mexicano), el grado superior máximo corresponde a la Constitución. Se puede considerar como “norma fundamental”, porque sirve de fundamento a la validez de todas las demás normas del sistema nacional.

La podemos llamar también “ley primaria”, porque tiene primacía sobre todas las demás, que son “leyes secundarias”.

Cada norma de grado jerárquico superior tiene, respecto de las demás normas que son inferiores, dos propiedades; la de regular su creación y la de establecer preceptos que deben ser respetados por las normas inferiores so pena de invalidez.

La Constitución establece los principios fundamentales de todo orden jurídico a manera de enunciados generales lo cual significa que todas las normas restantes en una u otra forma, derivan de ella y no pueden, bajo ningún motivo contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales. Podríamos decir que el orden jurídico nacional puede expresarse, figurativamente hablando como una gran pirámide cuyo punto máximo es la Constitución.

El Derecho mexicano es eminentemente constitucionalista, nuestra Carta Magna lo fundamenta, lo crea y le otorga validez. Esto trae como consecuencia que las llamadas “leyes secundarias” (todas aquellas cuya creación y existencia autoriza la propia Constitución, pero que evidentemente no forman parte de ella), tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, puesto que de lo contrario su invalidez e inaplicabilidad, a casos concretos puede ser declarada por los tribunales federales, mediante la interposición del llamado Juicio de Amparo.

Nuestro sistema constitucional no solamente prevé la subordinación de las leyes ordinarias o secundarias a las disposiciones, de la ley suprema, sino que establece, además, los mecanismos jurisdiccionales apropiados para que tal subordinación resulte efectiva.

Dentro del contexto, del Derecho Fiscal no constituye un caso de excepción, las normas jurídicas tributarias al igual que la legislación ordinaria, emanan de la Constitución y, por consiguiente, deben sujetarse a sus principios y disposiciones.

En esas condiciones las leyes fiscales, para resultar válidas y aplicables deben respetar y adecuarse dentro de las características y modalidades propias del contenido específico, a los principios fundamentales, puesto que en caso contrario, los afectados por sus disposiciones estarían legitimados para demandar la inconstitucionalidad a través de los mecanismos jurídicos correspondientes.

En nuestro caso atendiendo a lo anteriormente expuesto, analizaremos de una manera breve, la violación de garantías individuales consagradas en nuestra Constitución, en los artículos 14, 17 y 22, por el procedimiento administrativo de ejecución, ya que considero que esto se debe tener en cuenta, para que se ejerzan derechos que tenemos, y de la misma manera se nos proporcione justicia como contribuyentes y ciudadanos mexicanos.

#### **6.4 VIOLACION A LA GARANTIA DE AUDIENCIA, CONSAGRADA EN EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.**

Para desarrollar éste punto solo nos remitiremos al segundo párrafo del citado artículo que a la letra dice: “nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales

previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

La expresión juicio tiene dos grandes acepciones dentro del Derecho procesal. En el sentido amplio se le utiliza como sinónimo de proceso; y más específicamente como sinónimo de procedimiento, o secuencia ordenada de actos a través de los cuales se desenvuelve todo proceso.

Dentro del proceso penal mexicano la llamada etapa de juicio comprende, por un lado, la formulación de conclusiones del ministerio público y de la defensa y, por el otro, la emisión de la sentencia del juzgador.

Manuel de la Peña y Peña nos dice: “la palabra juicio tiene dos acepciones: unas veces de forma por la sola decisión o sentencia del juez; y otras por la reunión ordenada y legal de todos los trámites de un proceso”.

El Dr. Ignacio Burgoa Orihuela nos dice: “juicio es el procedimiento contencioso que concluye con la sentencia”.

Noriega concuerda con el Dr. Burgoa Orihuela al sostener: “juicio es todo el procedimiento contencioso, desde que inicia en cualquier forma hasta que se dicta la sentencia definitiva”.

No obstante que por la existencia legal del procedimiento administrativo de ejecución, se cumple con la garantía individual del juicio previo al acto de privación; debe decirse que dentro del procedimiento administrativo de ejecución no se observa la garantía de audiencia, como se deduce al estudiar y analizar los artículos del 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación que lo regulan, ya que en ningún momento dentro del procedimiento se otorga al particular el derecho de ser oído en defensa, o sea que no se le otorga la oportunidad de presentar pruebas, ya sea por cualquier sistema de comprobación, y por otra parte también se le niega al particular el derecho de alegar en su favor y mucho menos se prevé una resolución que de fin al procedimiento, en el cual se decida sobre las cuestiones debatidas, pues como se sabe perfectamente no existe debate, queriendo el legislador salvar su omisión, estableciendo recursos administrativos en el mismo Código.

Resumiendo, el procedimiento administrativo de ejecución viola la garantía de audiencia, porque hace a un lado los más elementales principios de justicia, ya que además que el Estado es Juez y parte, se le niega al particular todo derecho de defensa.

Las formalidades esenciales de un procedimiento constituyen los principios que rigen a la técnica procesal que permite a las partes aportar sus defensas y pruebas adecuadas: El juez al sentenciar no inventa la verdad, sino que la descubre, por su análisis y confrontación de los datos de conocimiento que le han allegado las partes, por eso todo el periodo encomendado a las partes del proceso: DEMANDA, CONTESTACION, PRUEBAS Y ALEGATOS, ha sido llamado con exactitud periodo de conocimiento, por que es preparatorio al acto jurisdiccional y a la sentencia.

Nos señala el Dr. Gabino Fraga: “en el sistema legal mexicano, el procedimiento administrativo en el caso de privación de derechos, debe ser una protección para los particulares ya que está constituida como garantía de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”. Ahora bien, todo procedimiento administrativo debe seguir las formalidades esenciales a que se refiere el artículo 14 constitucional, dichas formalidades han sido precisadas en nuestra doctrina constitucional y concretadas a cuatro:

- a) Que el afectado tenga conocimiento del inicio del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán y de que se le dé la oportunidad de presentar su defensa.
- b) Se organice un sistema de comprobación en tal forma que quien sostenga una cosa la demuestre; y quien sostenga lo contrario pueda comprobar también su veracidad.
- c) Que cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad al interesado de presentar sus alegatos.
- d) Que el procedimiento concluya con una resolución que decida las cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo, fije la forma de cumplirlas.

Como es sabido dentro de nuestro sistema legal tributario la imposición de sanciones en el orden fiscal federal se realiza sin seguir, previamente a su aplicación un procedimiento en el que se oiga al afectado en su defensa, esto se comprueba al examinar las disposiciones que el Código Fiscal de la Federación marca en los artículos del 145 al 196 de dicho ordenamiento en los cuales se trata lo siguiente:

- Disposiciones generales del artículo 145 al 150.
- Del embargo del artículo 151 al 163.
- De la intervención del artículo 173 al 196.
- Del remate del artículo 173 al 196.

Si analizamos todos estos elementos del procedimiento administrativo de ejecución, llegaremos a concluir que no reúnen las características de lo que es un proceso como institución jurídica del juicio previo que el constituyente elevó a rango de garantía constitucional.

El legislador suple la carencia de la garantía del procedimiento administrativo de ejecución, otorgándole al sujeto pasivo deudor del crédito recursos de inconformidad previstos en el Código Fiscal de la Federación; o sea que se escucha al particular a través de un procedimiento administrativo fuera del procedimiento administrativo de ejecución, dentro del cual sufre la privación el particular, ya que es oído por medio de un recurso administrativo, el cual define el Dr. Gabino Fraga de la siguiente manera. "El recurso administrativo constituye un medio legal del cual dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo constituye un medio legal del cual 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 lo revoque, lo anule, o lo reforme, en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.

En conclusión, el emplazamiento viene constituir la garantía constitucional del derecho de defensa y responde en el derecho mexicano, no solo a normas de derecho procesal o procedimental, sino también a un precepto constitucional que establece como garantías individuales la de ser oído en juicio y la de gozar dentro de él del derecho de defensa.

## **6.6 VIOLACIÓN AL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.**

Es importante destacar que el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en el caso de impugnación de créditos fiscales, genera una condición de indefensión e incertidumbre legal, pues si bien es cierto que con la medida coactiva establecida en el Ordenamiento Tributario Federal, se pretende proteger el interés fiscal, no menos jurídico es que en los términos en que se encuentra redactado dicho procedimiento, no permite establecer la existencia o no de ese interés por parte del fisco para trabar el embargo sobre los bienes del contribuyente, cuando la resolución que le da origen no se encuentra firme, esto es, no se encuentra determinado si existe la obligación de enterar tal o cual tributo, con lo que se crea un estado de incertidumbre al no saberse las razones y motivos por los cuales se embargan bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuya firmeza no se encuentra

determinada por un tribunal previamente establecido conforme a las leyes de la materia o incluso por la misma autoridad administrativa en la instancia de revocación.

Sobre el particular y como forma de poder determinar cuándo surge la obligación tributaria, es pertinente transcribir el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezcan en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse recibido correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio”.

Del contenido del numeral transcrito se desprende que el legislador distingue tres factores en toda relación tributaria:

- a) Que exista la obligación.
- b) Que sea determinada en cantidad líquida; y
- c) Obligación de hacer el pago.

Luego entonces, si nuestro sistema tributario, por regla general, es el propio contribuyente, quien realiza la determinación de su situación, es claro que, es hasta que se actualizan los momentos precisados que la autoridad puede ejercitar sus facultades para hacer efectivo el cumplimiento del tributo adeudado; es decir, cuando vencido el término que se tuvo para efectuar el pago, cuya cantidad se encuentra determinada, éste no se realizó. Pero no es factible, como lo prevé el Ordenamiento Tributario Federal, y a excusa de proteger el interés fiscal que se autorice trabar embargo aún cuando el crédito fiscal no se encuentra legalmente firme, es decir, cuando la legalidad de dicho acto no ha sido reconocida por los tribunales competentes para tal efecto; pues la determinación legal de una contribución constituye requisito indispensable del interés fiscal, por lo que si no existe certeza jurídica en dicha legalidad, es obvio que no hay razones objetivas para aplicar la medida ejecutiva de que viene tratando. De no aceptarlo así, con tal procedimiento se abre la puerta para que se practiquen embargos en abstracto; o lo que es más, sin que se ha

concluido el momento en que el contribuyente está obligado a efectuar el pago del tributo correspondiente; por lo que resulta del todo ilegal que se embarguen bienes para garantizar un crédito fiscal que ni siquiera se tiene la certeza jurídica de que exista, pues si su legalidad no ha sido reconocida, su existencia depende en todo caso a resultados del juicio.

Además de lo anterior, la posibilidad que da la autoridad de realizar el embargo sobre bienes del gobernado, con el consiguiente perjuicio para el contribuyente de no poder operar libremente su negocio o bienes, actitud que a la vez afecta una de las fuentes de riquezas del país, generadora de empleos, satisfactores, etcétera; pues dada esa facultad tan amplia otorgada a la autoridad, ésta puede implementar medidas como la intervención o el embargo de cuentas bancarias que, con seguridad, representan graves daños a la economía del contribuyente, que en nada beneficia al sistema impositivo de la Nación.

Así mismo, por lo considerado, es dable sostener que el Ordenamiento en cuestión otorga facultades omnímodas a la autoridad fiscal al dejar a su libre albedrío la ejecución de los actos, pues no posibilita al gobernado a impugnar la legalidad del acto de molestia en el cual se determinan créditos fiscales, cuando dicho acto es a todas luces violatorio de su esfera jurídica. Pero además, debe decirse que aún ante la omisión legislativa, es imposible que la autoridad fiscal atendiendo a lo ordenado por el artículo 16 Constitucional, pueda determinar la existencia de esos elementos, para fundar y motivar su actuar, al no saber si el acto de autoridad es legalmente existente y si el gobernado en contra de que se dirige la medida está obligado al mismo, con lo cual, es obvio que se decreta un embargo en abstracto, ocasionando perjuicios respecto de actos con los cuales posiblemente no se tenga obligación de cumplir.

No obstante lo anterior, que el Ordenamiento Tributario establezca condiciones para practicar el embargo, tales como: que hayan transcurrido en exceso los términos para su impugnación, así como el de cinco meses después de haber impugnado el acto vía recurso de Revocación; en virtud de que se sustentan en una situación de carácter subjetivo, pues si existe oposición o estorbo la autoridad respectiva o bien abandono del domicilio una vez reconocida la legalidad de acto controvertido, tiene a su alcance la facultad de acudir a los medios previstos por la ley y lograr su propósito; de otra manera, como se explica, entonces, que habiendo impugnación del acto vía contenciosa administrativa, se opte, sin menor trámite, al embargo de bienes, como si para esto se tuviera seguridad en que no se encontraría con aquél desacuerdo u obstáculo; luego, mientras no exista la determinación de un crédito fiscal legalmente existente o válido ni la certeza de que esté obligado al mismo, tampoco puede utilizarse la vía coercitiva para asegurar algo inexistente o sin vida jurídica.

En ese tenor, debe estimarse que la facultad otorgada por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación a las autoridades hacendarias para practicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución es arbitraria y vulnera el artículo 16 de la Ley Fundamental, por cuanto que sin una razón justificada permite aplicar dicha medida aun cuando, probablemente, el contribuyente esté al corriente de sus obligaciones fiscales.

## **6.6 VIOLACION AL ARTÍCULO 17 CONSTITUCIONAL AL HACERSE JUSTICIA POR SI MISMO.**

El artículo 17 constitucional expresa:

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

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

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil”.

Esta norma constitucional al tiempo consagra dos derechos fundamentales de la persona humana como son: El derecho a no ser encarcelado por deudas de carácter civil, y el derecho de justicia, impone a todo individuo a diferentes obligaciones, los cuales son la contrapartida del segundo de los derechos reconocidos que este precepto consigna y que es precisamente el derecho de justicia, el cual contiene una disposición que no solo no estatuye ningún derecho subjetivo público a favor del gobernado, sino que, de hecho se

manifiesta imponiendo una obligación a cargo de éste consistente en no poder hacerse justicia por sí mismos, ni ejercer violencia para reclamar sus derechos, no implica de ninguna manera un derecho, sino una obligación negativa; es decir, de no hacer o de abstenerse de hacer, esto se traduce en la facultad que tiene cada persona para acudir ante los tribunales en demanda de justicia y en defensa de sus derechos.

Este derecho es la contraparte, o mejor dicho, el corolario indispensable en la segunda frase de la misma norma constitucional que nos ocupa y que disponga: una, que ningún individuo debe hacerse justicia por su propia mano; y otra, que nadie debe utilizar la violencia para reclamar sus derechos; prohibiciones ambas que, de tiempo atrás, vinieron a superar la vieja práctica de la venganza privada.

De ahí que sea el Estado el que en contrapartida del derecho de justicia de que es titular toda persona que asuma la responsabilidad de crear y organizar los tribunales que habrán de encargarse de imponer justicia de manera rápida y gratuita; por lo que los tribunales deben sustanciar y resolver los juicios de que conocen dentro de los plazos y términos legales, además de que habrán de tener presente de que justicia que no es pronta no es justicia. Gratuita merced a la supresión definitiva de las costas judiciales que cobraban los jueces por concepto de honorarios y en atención a las funciones que desempeñaban.

El artículo 17 Constitucional dispone: “los tribunales estarán expeditos para suministrar justicia en los plazos y términos que fije la ley”. La garantía de seguridad jurídica establecida a favor del gobernado en este caso, se traduce en la imposibilidad que

tienen las autoridades judiciales a retardar o entorpecer indefinidamente la función de administrar justicia teniendo en consecuencia, la obligación de sustanciar y resolver los juicios ante ellos ventilados dentro de los términos consignados por las leyes procesales respectivas. La obligación estatal que se deriva de ésta garantía de seguridad jurídica, es eminentemente positiva, puesto que las autoridades estatales judiciales o tribunales tienen el deber de actuar a favor del gobernado, en el sentido de despachar los negocios en que se intervenga en forma expedita de conformidad con los plazos procesales; es más, el hecho de que el Juez se niegue a despachar un negocio pendiente ante él, bajo cualquier pretexto, aún cuando sea el de oscuridad o silencio de la ley constituye un delito de abuso de autoridad.

Cualquier disposición que tienda a impedir que se administre justicia de acuerdo con las prevenciones de Ley, viola el artículo 17 constitucional. Quien expresamente ordena que los tribunales estén expeditos para suministrar justicia en los plazos y términos que de no estimarse, fueron establecidos tomando en cuenta el promedio de negocios que corresponda despachar a los tribunales, a fin de que dentro de ellos administren justicia.

Por lo anteriormente expuesto se considera que las autoridades administrativas violan el artículo 17 constitucional al hacerse justicia por sí mismos; o sea, que son juez y parte al mismo tiempo, asimismo el derecho de justicia deben de realizarlo los tribunales expeditos creados para impartir justicia.

## **6.7 VIOLACION AL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL AL CONFISCAR BIENES.**

En sus dos primeros párrafos el citado precepto establece: “Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales”.

“No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, ni el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109”.

Del texto transcrito se desprende los límites a la potestad sancionadora de la administración pública, que pueden resumirse de la siguiente manera:

### **a) Prohibición de multa excesiva:**

Por multa excesiva debemos entender; la sanción pecuniaria que está en desproporción a las posibilidades económicas del multado.

El Legislador federal, en acatamiento al precepto constitucional en comento, en la mayoría de las leyes administrativas fiscales en que se imponen sanciones a los gobernados que infrinjan sus disposiciones, ha establecido mínimos y máximos con los cuales se a de castigar una infracción.

La autoridad administrativa, atendiendo a la gravedad de dicha infracción y a las condiciones económicas del infractor debe señalar el monto de la multa, si la infracción cometida no es grave y las condiciones económicas de aquél son precarias, al imponerse una multa del máximo previsto en la ley, se estará aplicando una multa excesiva.

b) La confiscación de bienes:

Consiste en la aplicación o adjudicación que de ellos hace a su favor el Estado por la comisión de un delito, sin realizar ninguna contraprestación en beneficio del afectado.

Serra Rojas por su parte la define como: “la adjudicación que hace el Estado a su favor de los bienes de una persona sin ningún apoyo legal”.

Además diferencia a la confiscación, del decomiso al cual define como: “la pérdida de los instrumentos y efectos del delito o infracción”.

Consecuentemente afirma, mientras la confiscación es una medida administrativa arbitraria, que implica abuso de autoridad de un servidor público que se encuentra investido de competencia legal y que aprovechándose de ella, desposee ilegalmente a un gobernado de sus propiedades, y el decomiso es, en la legislación penal y administrativa, una sanción que conlleva a la pérdida de los instrumentos y efectos del delito o infracción.

En materia de sanciones por infracciones a leyes fiscales y administrativas, se debe atender a la competencia jurisdiccional, es decir, a la forma en que el legislador ha otorgado a las autoridades tributarias la competencia para imponer sanciones. Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido, jurisprudencia en el sentido de que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite. De ésta interpretación y de la lectura del artículo 16 constitucional, se desprende que una sanción solo podrá ser impuesta por la autoridad que tenga tal facultad, pero no la faculta a la confiscación de bienes.

De acuerdo con el artículo 31 de la Ley de la Administración Pública Federal, le corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho de los siguientes asuntos:

I.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingreso federal y del departamento del Distrito Federal.

II.- Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

III.- cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del distrito Federal, en los términos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes.

IV.- Determinar los criterios y montos gravables de los estímulos fiscales, estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación, y evaluar sus resultados, conforme a

sus objetivos. Para ello escuchará a las dependencias responsables de los sectores correspondientes.

V.- Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la política fiscal de la federación.

VI.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del distrito Federal y de las entidades del gasto público federal, y la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal.

VII.- Planear, evaluar, coordinar el sistema bancario mexicano que comprende al banco central, a la Banca Nacional y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de Banco y Crédito.

VIII.- Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes con objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

IX.- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso de crédito público.

X.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal.

XI.- Dirigir la política monetaria y crediticia.

XII.- Administrar las casas de moneda y ensaye.

XIII.- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas valores y de organizaciones auxiliares de crédito.

XIV.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales y coordinar en esta materia la representación del Departamento del Distrito Federal.

XV.- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal; o bien, las bases para fijarlos. Escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de la dependencia que corresponda.

XVI.- Los demás que le atribuyen expresamente las leyes y reglamentos.

Como se observa, dentro de las facultades anteriormente expuestas, en ningún punto se confiere facultad alguna a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, siendo éste regulado por el Código Fiscal de la Federación, el cual es de aplicación supletoria con respecto a las leyes especiales, de conformidad con el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que:

“Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público”.

Como se observa en el artículo anterior le dan un tratamiento al Código Fiscal de la Federación, por debajo de los tratados internacionales, desde el punto de vista de jerarquía de las leyes, ya que la máxima ley de nuestro país es la Constitución, las leyes que de ella emanen y los tratados internacionales colocan a éste a un nivel todavía más inferior.

De lo anterior podemos concluir que el Código Fiscal de la Federación será aplicado supletoriamente, para completar la regulación de una figura no prevista en la Ley. Aclaremos además, que la facultad económico - coactiva emana del Código Fiscal de la Federación en su artículo 145, siendo éste de aplicación supletoria, considerando así que con ésta facultad no se ajusta a lo señalado en nuestra Constitución que es nuestro ordenamiento jurídico máximo, el cual establece preceptos que deben ser respetados por las Normas inferiores so pena de invalidez.

## **6.8 SUSPENSION OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.**

Una vez analizados los artículos de la Constitución que son vulnerados por el Procedimiento Administrativo de Ejecución, ahora se procederá a estudiar la posibilidad de

suspender oficiosamente dicho procedimiento, exponiendo las razones y fundamentos jurídicos en que se sustenta tal propuesta.

Pues bien, se considera que el problema de todo contribuyente con el fisco comienza a partir de que la autoridad ejerce sus facultades de comprobación, pues generalmente los actos de autoridad no se apegan a derecho, violentando la garantía de legalidad y viéndose obligado el contribuyente a impugnarlos a través de los diferentes medios de defensa. Como ya se ha anotado, el contribuyente tiene 45 días que le concede la ley para impugnar la resolución o acto que le cause agravio, siempre y cuando garantice el interés fiscal, pues es por todos sabido que el Fisco no litiga sin garantía, dado a que lo que se encuentra en juego es precisamente el interés fiscal, que es de orden público.

Así las cosas, el Código Fiscal permite que una vez interpuesto el recurso de revocación, el contribuyente tendrá 5 meses para garantizar y así poder suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución, caso contrario continuará dicho procedimiento.

La situación que se pretende plantear en este trabajo, se refiere al caso de que el contribuyente, la mayoría de las veces, no tiene bienes suficientes para garantizar el interés fiscal a satisfacción de la autoridad y si en cambio puede ser que tenga la razón de impugnar por estar viciado el acto o resolución. Ante esta situación, la autoridad se convierte en juez y parte al fincar de primera instancia un crédito que hará efectivo sin siquiera haber oído y vencido al contribuyente, porque si bien es cierto que puede impugnar, también lo es que necesita garantizar para suspender el Procedimiento

Administrativo de Ejecución. En muchas ocasiones, el contribuyente impugna la resolución que le determina un crédito fiscal a través del recurso de Revocación y se confía en que tiene 5 meses para garantizar, pero si es de los “agraciados”, la autoridad le resolverá el recurso antes de ese plazo, obviamente, confirmando la resolución y acortando ese tiempo en el que el contribuyente pudiera otorgar la garantía. De tal forma que al llegar a optar por el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Fisco habrá continuado con el Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta sus últimas consecuencias si es que no se otorgó la garantía y se haya solicitado la suspensión del acto.

Caso similar se presenta en tratándose de impuestos al comercio exterior, cuando mercancías de procedencia extranjera se encuentran en tránsito y los transportes en que son trasladadas son sujetos a revisión por parte de la autoridad para verificar la legal estancia en el país, ya que inclusive el criterio de la Corte se ha emitido en el sentido de poder girar la orden de verificación a nombre del propietario, poseedor o tenedor de dichas mercancías. En la mayoría de estas situaciones, los tenedores de las mercancías son los choferes que las transportan y que generalmente no tienen conocimiento del origen de éstas, pues únicamente han sido contratados para trasladar las mercancías, sin siquiera, por descuido de los propietarios, tener la documentación que ampare esa legal estancia. Ante esta situación, el Fisco sin mayor miramientos, procede a iniciar un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera embargando precautoriamente la mercancía, que en la generalidad pasa a ser propiedad del Fisco Federal conforme a lo establecido en el artículo 183-A Fracción III de la Ley Aduanera, pues el propietario de la mercancía tiene 10 días para acreditar la legal estancia y si no lo hace entonces la autoridad aduanera lo liquida y lo sanciona apropiándose de dichas mercancías embargadas. Posteriormente acude en muchas

ocasiones al domicilio particular del chofer para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, embargando así bienes propiedad de estas personas que no tienen ninguna relación directa con esas mercancías, pues simplemente cumplen con el trabajo encomendado por la compañía transportista y sí, en cambio, se ven perjudicados por esos embargos, que en la mayoría de las veces llegan hasta el remate, adjudicándose el Fisco esos bienes. En este supuesto, los choferes normalmente ni cuenta se dan del embargo, dado a que siempre están viajando, por tanto, ni siquiera llegan a defenderse, viendo perdido así su patrimonio, pues aunque ellos quisieran defenderse, o que de hecho lo hicieran, deben en todo caso garantizar el interés fiscal, cosa que les resulta sumamente difícil, sino más que imposible, porque sus bienes no llegan a cubrir el monto de lo reclamado.

Como se observa, estos casos casi siempre llevan a la ruina a las empresas o a los contribuyentes que se ven imposibilitados para garantizar el interés fiscal, pues generalmente el Fisco al ejecutar, inmediatamente procede a inscribir el gravamen ante el Registro Público de la Propiedad correspondiente, para en tratándose de inmuebles, y hoy en día, la economía del país ha dado lugar a que gran parte del sector empresarial subsista y opere a través de financiamientos. Pero, ¿qué sucede cuando se le determina un crédito a la empresa y ésta al querer seguir operando solicita algún financiamiento y le es negado a virtud del gravamen que pesa sobre los inmuebles de su propiedad? Pues definitivamente nadie le prestará dinero a alguien que no tenga con que responder, es decir, generalmente las Instituciones de Crédito exigen una garantía libre de gravámenes, cosa que no podrán obtener si el fisco inscribe su embargo. De tal forma, las empresas aunque quisieran pagar el crédito, no tienen la liquidez suficiente para ello, necesitan forzosamente del

financiamiento para poder producir, trabajar y tener ingreso, situación que se ve afectada por actos de autoridad viciados que impiden esta forma de operar.

Aunado a esto, el caso se agrava cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 31 Fracción III. obliga a las empresas a realizar sus operaciones a través de cuentas bancarias, es decir, comprobar los gastos mediante movimientos financieros ante Instituciones de Crédito y así tener a la mano información certera sobre todos los depósitos que se realicen y que corresponden, obviamente, a los ingresos percibidos por la empresa. El problema se presenta cuando la autoridad embarga precautoriamente las cuentas bancarias del contribuyente por el motivo que sea de acuerdo al artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, mientras le resuelven el Recurso de Revocación, viéndose imposibilitada a tener la liquidez suficiente para seguir operando, pues como ya se mencionó, generalmente a base de créditos subsisten, pues la finalidad en todo caso es el garantizar por parte de la autoridad el interés fiscal.

Ante este problema económico, que es una realidad cotidiana en el país, se considera pertinente el proponer la Suspensión Oficiosa del Procedimiento Administrativo de Ejecución, es decir, que baste la interposición de cualquier medio de defensa por parte del contribuyente para que de forma inmediata y sin mayor trámite, la autoridad omita el inicio del ejercicio de sus facultades coactivas sin mediar garantía alguna, de tal forma que hasta que el fisco obtenga una resolución favorable a sus intereses y que haya quedado firme, proceda en contra del contribuyente condenado a pagar determinado crédito fiscal, requiriéndole de pago e iniciando así el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Con esta propuesta se daría cabal cumplimiento a la garantía de legalidad, pues el contribuyente tendría la posibilidad jurídica de ser oído y vencido ante las instancias pertinentes sin verse en la necesidad de garantizar el interés fiscal, que como ya se expuso, la mayoría de las veces no se tienen los medios económicos para hacerlo, y si en cambio, tendrá la oportunidad, mediante una buena defensa, de poder demostrar que los actos de la autoridad no son apegados a derecho, si es el caso. Sin embargo, a esta postura se podría oponer el hecho de que qué sucedería si el contribuyente impugnara una resolución que le finca un crédito fiscal y que lo hace con la finalidad de hacer tiempo o, en el peor de los casos, omitir su pago. Pues bien, se podría pensar que con la suspensión oficiosa del Procedimiento Administrativo de Ejecución sin otorgar garantía, peligraría y se pondría en riesgo el interés fiscal, porque quizá se daría oportunidad a que el contribuyente dispusiera de sus bienes a efecto de aparentar que no tiene con qué garantizar o pagar, quedándose el fisco sin posibilidad de cobro. Definitivamente esto no sucedería, ya que las propias leyes prevén los medios legales para combatir este supuesto, pudiendo el Fisco hacer valer la Acción Pauliana en fraude de acreedores, pues el contribuyente haría tal disposición después de haber sido notificado de la resolución ante el riesgo inminente de poder ser ejecutado. Y si aún este supuesto se actualizara, el Fisco puede ejercitar Acción Penal en contra del contribuyente omiso a su obligación de pago, independientemente de la facultad de cobro en la Vía Administrativa y lograr obtener una sentencia privativa de libertad que castigue la conducta delictiva al configurarse una defraudación fiscal.

Como se observa, el Fisco tiene acciones tanto administrativas, civiles como penales para hacer efectivo un crédito fiscal, de tal forma que aún suponiendo que el contribuyente fuera una persona sumamente irresponsable, que actuara con dolo a fin de evadir el pago

de impuestos, el Fisco siempre tendrá el medio legal para cumplir con su facultad y obligación de cobro.

Por otra parte, se hace necesario analizar el interés fiscal que “supuestamente” se pondría en riesgo con la Suspensión Oficiosa del Procedimiento Administrativo de Ejecución y, que al ser de orden público, debe prevalecer y velar por él ante cualquier circunstancia. Pues bien, para ello es menester tomar en cuenta el impacto económico de los impuestos en la sociedad, pues no se puede pasar por alto que la política fiscal de un país se determina de acuerdo a la política económica, social y financiera que prevalezca en un momento determinado.

En este orden de ideas, se analizará qué tanto porcentaje representa el interés fiscal que pudiera obtenerse de toda la gama de ingresos que percibe el Estado en un ejercicio fiscal y determinar si efectivamente peligra la economía del país al ponerse en riesgo este interés.

Así, se debe dejar bien claro, pues es por todos sabido, que la mayor parte de los ingresos que percibe el Estado provienen de lo que se denomina Recaudación Primaria que incluye todos los ingresos derivados del pago voluntario y espontáneo de los contribuyentes, y que es una minoría el ingreso que se percibe de la Recaudación Secundaria, esto es, ingresos que se cobran a través de la facultad económico coactiva del Estado. Pero resulta interesante determinar en dinero, qué tanto recupera el fisco en la Recaudación Secundaria.

Pues bien, el Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática a febrero de 2002<sup>2</sup> reporta los siguientes datos:

Población total	97'483,412
Población Económicamente Activa	34'154,854
Ocupados	33'730,210
Desocupados	424,644

Ahora bien, de la población económicamente activa, de acuerdo a datos reportados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, son contribuyentes los siguientes:

#### CONTRIBUYENTES ACTIVOS

Personas Físicas	6'737,159
Personas Morales	507,181
Total de Contribuyentes	7'244,340

#### CONTRIBUYENTES LIQUIDADOS

Personas Morales	11,988
Personas Físicas	522,974

De las personas físicas liquidadas el 80% resultan incosteables, pues de acuerdo al artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene la facultad de cancelar los siguientes

<sup>2</sup> INEGI, Tomo II de Tabulados Básicos de los Estados Unidos Mexicanos.

créditos: “Se faculta para el ejercicio de 2002 a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos, cuyo cobro tenga encomendado, cuando el importe del crédito al 31 de Diciembre de 2001, sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2,500 unidades de inversión. No se podrá efectuar la cancelación de los créditos, cuando existan dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos exceda el límite de 2,500 unidades de inversión, ni tampoco será aplicable respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos”. Estos créditos calculados en UDIS, se traducen en créditos menores a \$7,731.10.

Por tanto, de acuerdo al artículo 1º Fracción IV de esta Ley de Ingresos, de los 100 millones de pesos que se obtendrán por contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago, aproximadamente el 80% ingresará a cargo de personas morales y un 20% a cargo de personas físicas, lo que se representa en las siguientes cifras:

	Millones de Pesos
Personas Físicas	\$ 20.00
Personas Morales	\$ 80.00

Ahora sólo resta determinar qué porcentaje representan estos 100 millones de pesos respecto a la totalidad de ingresos que se percibirán en el ejercicio 2002.

De acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación se tiene previsto que percibirá el Estado la cantidad de \$1,026,235.5 millones de pesos, de los cuales, los 100 millones

correspondientes a contribuciones pendientes de pago o liquidación representan un 0.0009%. Es decir, el interés fiscal que se pone en riesgo por este rubro es relativamente insignificante en relación al porcentaje total percibido por la Federación por otros conceptos. A más que de estos créditos en litigio, no todos se ganan por la Secretaría, situación que conlleva a pensar, que probablemente esa cantidad ya esté prevista sobre el número de casos que ganará.

Tomando en cuenta lo anterior, se considera que con la Suspensión Oficiosa del Procedimiento Administrativo no se pone en riesgo la economía del país, pues a pesar de que peligre el interés fiscal, ya se analizó y se llega a la conclusión, que en mínimo porcentaje (simbólico) afectaría el ingreso total para el ejercicio 2002. Y en cambio, si se permitiera impugnar sin garantizar, se le daría oportunidad a los contribuyentes a que pudieran seguir trabajando, a que las empresas no se vinieran a la ruina y continuaran operando, generando fuentes de empleo y así participar en la vida productiva de la Nación, pues con el tipo de medidas que la Secretaría emplea para cobrar su créditos, puede darse el caso de que efectivamente ya esté determinado en forma líquida y se trate de un crédito ejecutivo, pero esto no implica que se ejecutable. Es decir, que el crédito al ser liquidado le da facultad a la autoridad para iniciar el Procedimiento Económico Coactivo, pero dicho monto no será ejecutable hasta en tanto sea reconocida su legalidad por tribunales previamente establecidos, cumpliendo entonces de cabal forma con lo previsto por el ordinal 16 de nuestra Carta Magna.

Por tanto, al establecerse la Suspensión Oficiosa del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se tendrían que hacer las adecuaciones pertinentes en el Código Fiscal de la

Federación, concretamente modificar el artículo 144, 208 Bis, 227 y 228, que se refieren al otorgamiento de garantía para este supuesto, por lo que se propone la siguiente redacción:

Artículo 144.- “No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución...”

Se suprimiría el segundo párrafo en su totalidad. El cuarto quedaría así:

“... Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria...”

El último párrafo quedaría de la siguiente manera:

“...En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer. El

superior jerárquico en su caso aplicará en lo conducente las reglas establecidas por este Código para el citado incidente de suspensión de la ejecución”.

Artículo 208 Bis.- Se suprimirá la fracción VII, así como el último y penúltimo párrafo.

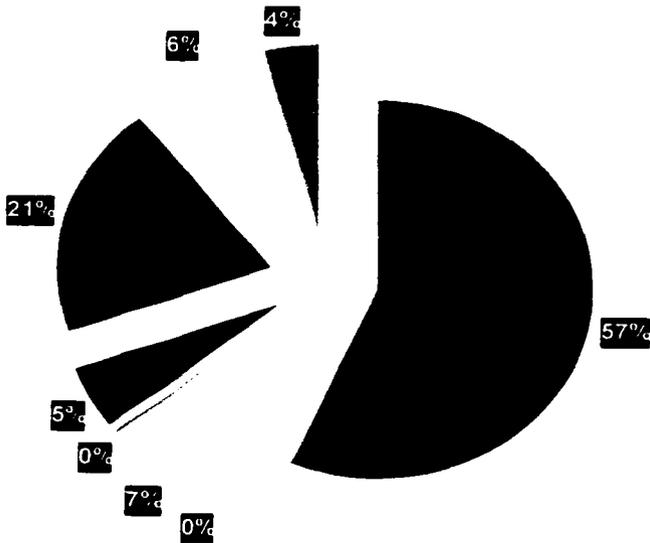
Art. 227.- “Los particulares podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión o reinicie la ejecución, ante el magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en la primera instancia, acompañando copia de los documentos en que se demuestre la impugnación del acto administrativo, así como de la solicitud de suspensión presentada ante la ejecutora y, si la hubiere, la documentación en que conste la negativa de la suspensión o el reinicio de la ejecución...”

Artículo 228.- “...Dentro del plazo de cinco días a partir de que haya recibido el informe, o de que haya vencido el término para presentarlo, la Sala dictará la resolución en la que decrete o niegue la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la autoridad no da cumplimiento a la orden de suspensión, la Sala Regional declarará la nulidad de las actuaciones realizadas con violación a la misma e impondrá a la autoridad renuente una multa de uno a tres tantos del salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al mes...”

## ANEXO I

# LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2002



■	IMPUESTOS 806,200.00
■	CONTRIBUCIONES DE MEJORAS 10.00
○	DERECHOS 104,994.8
○	CONTRIBUCIONES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO 100.00
■	PRODUCTOS 5,978.8
■	APROVECHAMIENTOS 72,951.9
■	INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS 286,935.4
○	APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL 91,692.9
■	INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS 58,470.5

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**

## CONCLUSIONES

1.- La obligación de pagar impuestos nace del artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que se establece que todo mexicano debe contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que fijen las leyes. De aquí se desprende que son dos los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria, el sujeto pasivo que tiene la obligación legal de pagar el impuesto y el sujeto activo que es quien lo recauda.

El sujeto activo es el Fisco, que tiene la facultad y la obligación de cobrar las contribuciones, debiendo cumplir para tal fin con una serie de requisitos y formalidad que la misma ley tributaria prevé y que por ningún motivo deben contravenir a lo dispuesto por las Garantías Constitucionales.

2.- La determinación del impuesto a pagar, en primera instancia, le corresponde a los contribuyentes, pues éstos de manera voluntaria y espontánea deben pagar sus impuestos. El Fisco puede también hacer una determinación siempre que haya comprobado, a través de sus facultades, que se adeuda alguna cantidad por este concepto. Para ello, la ley prevé una serie de facultades que tienen como objetivo verificar si se han cumplido las disposiciones fiscales y en caso de que como resultado de esta verificación se determine que existe un crédito a su favor, y el contribuyente no haga el pago respectivo, la ley le permite cobrar coactivamente estas cantidades a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, sin necesidad de acudir a instancias de naturaleza judicial para hacer el

requerimiento respectivo y, en su caso, embargar, rematar y aplicar el producto de ese remate al crédito fiscal. Sin embargo, todos estos actos administrativos deben apegarse a derecho para cumplir cabalmente lo dispuesto por nuestra Carta Magna en las garantías de legalidad, principalmente, en los artículos 14 y 16.

3.- Si por alguna circunstancia los actos de la autoridad transgreden las disposiciones legales, el contribuyente puede interponer los medios de defensa que el Código Fiscal prevé, concretamente el recurso de Revocación, o bien, el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Si aún así ve vulnerada la garantía de legalidad, puede demandar la Protección de la Justicia Federal a través del Amparo.

Por otro lado, el Código Fiscal prevé como requisito para hacer valer algún medio de defensa, que el contribuyente garantice a satisfacción del Fisco el crédito que se le pretende cobrar, a través de cualquiera de las formas que se señalan en el artículo 151. Es decir, se condiciona la impugnación a la garantía que se ofrezca por parte del contribuyente.

4.- El Código Fiscal establece en el artículo 144 que el plazo para garantizar el interés fiscal es de 45 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto que se pretenda impugnar por considerarlo no apegado a derecho, salvo que se trate de recurso de Revocación, pues en este caso, el plazo se amplía a 5 meses. En igual término puede garantizarse el crédito fiscal y solicitar así la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, evitando que el Fisco llegue a rematar bienes propiedad del

contribuyente hasta en tanto no obtenga una sentencia que así se lo faculte, por considerar que su resolución fue apegada a derecho.

5.- El otorgamiento de garantía para suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución e impugnar la resolución del Fisco que determina un crédito a su favor, se establece en la ley con la finalidad de salvaguardar el interés fiscal, pues la autoridad pretende a toda costa no ponerlo en riesgo; sin embargo, como ya se analizó en el apartado respectivo, el garantizar resulta más que imposible en nuestros días, pues la autoridad es quien determina el monto, que generalmente llega a duplicar la contribución omitida por la inclusión de los recargos, multas y gastos de ejecución en la liquidación. No hay que olvidar que en todo caso la garantía del interés fiscal, de acuerdo al artículo 141 del Código, debe comprender no sólo estos conceptos a la fecha de la determinación, sino los que se causen en 12 meses más. Requisito que agrava la oportunidad de defensa, pues se torna sumamente complicado el garantizar en estos términos.

Esta complejidad surge de la situación económica por la que atraviesa la Nación, pues nos encontramos en un proceso económico que no permite tener liquidez y que obliga a trabajar a base de financiamiento.

Este financiamiento se ve impedido de otorgar cuando el contribuyente tiene gravados sus bienes por parte del Fisco, producto de la garantía constituida para suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución, dando lugar a que la empresa o negocio de que se trate, no pueda invertir y se vea en la necesidad de reducir la nómina a través del

despido de empleados, o en el peor de los casos, tomar la decisión de cerrar el negocio por no ser ya redituable.

Con estas medidas por parte del Fisco en lugar de fomentar la inversión, el crecimiento y desarrollo económico, las fuentes de trabajo (que hoy en día son sumamente escasas) o mejorar el nivel de vida de los gobernados, los está llevando a la ruina, pues generalmente una empresa que se ve afectada por cuestiones fiscales, es muy difícil que vuelva a levantarse, pues tal pareciera que el Fisco tuviera la encomienda de acabar con ellas. Situación que resulta más que incongruente si los actos de autoridad o las resoluciones que se emiten no están apegadas a derecho, pues sería muy grave que después de haber acabado con la vida de una empresa, al impedir que opere, al final de cuentas, si fuera el caso, se declarara la nulidad de dicho acto o resolución.

6.- A fin de evitar estos desastres económicos, se propone la suspensión oficiosa del Procedimiento Administrativo de Ejecución sin mediar garantía alguna, estableciéndose como único requisito el acreditar que se interpuso algún medio de defensa. Con esta opción, los contribuyentes pueden seguir trabajando, invirtiendo, produciendo y generando fuentes de empleo mientras se decide jurídicamente ante los tribunales competentes, si efectivamente los actos de autoridad están apegados a derecho. Esto se traduce en no garantizar el interés fiscal, pero como ya ha quedado demostrado en su oportunidad, éste representa un .0009% del ingreso público, cantidad que no afecta en nada si se recauda o no, pues son cifras más que simbólicas en proporción a lo recaudado de forma voluntaria y espontánea. Por esto se considera que el no garantizarlo no perjudica ni pone en riesgo la economía del país. Aún si se tratara de contribuyentes dolosos, que con toda intención

defraudan al fisco, pues éste tiene en sus manos las instancias jurídicas para hacer cumplir a los omisos y castigar las conductas evasivas, a través de acciones tanto civiles como penales, independientemente de las administrativas.

7.- Para poder establecer la suspensión oficiosa del Procedimiento Administrativo de Ejecución se hace necesario modificar los preceptos del Código Fiscal de la Federación que prevén lo relativo al otorgamiento de la garantía del interés fiscal, suprimiendo este requisito previo para dicha suspensión, supeditándola así única y exclusivamente a la acreditación de la interposición del medio de defensa hecho valer. Concretamente se modificarían en lo conducente los artículos 144, 208 Bis, 227 y 228.

8.- Finalmente, se concluye que si bien es cierto, el no garantizar el interés fiscal no remedia la economía del país, también es cierto que las medidas que emplea el Fisco actualmente, tampoco la remedian. La solución no estriba tanto en los ingresos que se perciben de los contribuyentes liquidados, sino más bien, en el hecho de aumentar la base gravable, pues de los 97'483,412 de la población económicamente activa, sólo 7'244,340 son contribuyentes y en su gran mayoría cautivos.

## BIBLIOGRAFÍA

### I. TEXTOS.

- 1.- BURGOA Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, 21ª Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1988.
- 2.- DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 17ª Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1992.
- 3.- DIAZ González, Luis Raúl. Medios de Defensa Fiscal. El Recurso Administrativo, 2ª Ed., Edit., Gasca Sisco, México, 2000.
- 4.- ESCOBAR Ramírez, Germán. Principios de Derecho Fiscal, 3ª Ed., Edit., OGS, México, 1994.
- 5.- FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Edit. Mc Graw Hill, México, 1998.
- 6.- JIMÉNEZ González, A. Lecciones de Derecho Tributario, 3ª Ed., Edit., ECASA, México, 1993.
- 7.- MARGÁIN Manautou, Emilio. Las Facultades de Comprobación Fiscal, Edit., Porrúa, S.A., México, 1999.
- 8.- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª Ed., Edit., Oxford, México, 2001.
- 9.- SÁNCHEZ Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Edit., Porrúa, S.A., México, 1999.

### II. LEGISLACIÓN.

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- 2.- Código Fiscal de la Federación
- 3.- Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2002.
- 4.- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- 5.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

**III. FUENTES DIVERSAS.**

1.- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 7ª Ed., Edit. Porrúa, S.A., México, 1994.

2.- Inducción a la Subsecretaría de Ingresos, Editado por esta Subsecretaría y dirigido al personal de nuevo ingreso de dicha dependencia.

3.- INEGI, Tomo II de Tabulados Básicos de los Estados Unidos Mexicanos.