

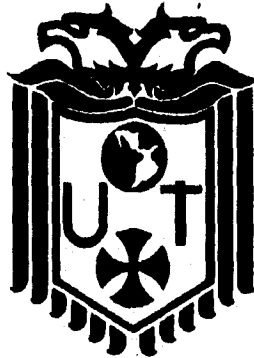
321309

19

Dij

UNIVERSIDAD TEPEYAC AC

ESCUELA DE DERECHO
CON ESTUDIOS RECONOCIDOS OFICIALMENTE POR
ACUERDO No. 3213 CON FECHA 16-X-1979
DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO



LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA

SERGIO CESAR TREJO RODRIGUEZ

ASESOR DE LA TESIS:
LIC. SERGIO CUAUHEMOC MARTINEZ CASTILLO
CED. PROFESIONAL 437064

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

MEXICO, D.F.

1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

A MIS PADRES

**Por ser los seres más maravillosos del mundo,
por guiar mi camino y estar siempre junto a mí
en los momentos más difíciles
y eso es lo que ha hecho que sea lo que soy.**

**A MIS HERMANOS
RAFAEL
NORA
MARCOS**

**Por el apoyo incondicional que me han brindado a lo largo de mi vida
por lo que he contado con ellos en todo momento,
descando con toda el alma también logren sus objetivos.**

A LORENA MÉNDEZ

**Con todo mi respeto, cariño y admiración
por contar con tu apoyo y comprensión
para la terminación del presente trabajo.**

A MI ABUELITO, FAMILIARES Y AMIGOS

Por su apoyo moral que desde pequeño me han brindado

**A LA UNIVERSIDAD DEL TEPEYAC
AL DIRECTOR DE LA CARRERA
A LOS PROFESORES
A MIS COMPAÑEROS DE GENERACIÓN**

**A LOS C:
LIC. JOSÉ MANUEL OCAÑA G.
LIC. GUILLERMO POZOS M.
LIC. HOMERO CARVAJAL**

Por su amistad y gran apoyo.

ÍNDICE

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL	1
A. Análisis gramatical.	2
1. De garantía.	2
2. De interés.	3
3. De fiscal	4
4. Conclusión.	4
B. Concepto de garantía.	5
1. Generalidades.	5
2. Contratos de garantía	9
C. Concepto de interés fiscal.	11
1. Concepto doctrinal.	11
2.- Concepto legal	12
A. El interés fiscal en los códigos fiscales de 1938 y 1966.	12
B. El interés fiscal en la legislación vigente	14
Multas	
A. Concepto de las multas es una sanción cuyo contenido económico es una especie de indemnización en favor del fisco	27
B. Reglas generales de las multas en el código fiscal de la federación	28

C. Conducción de multas	30
D. Monto de las multas	31
E. Indemnización por cheques presentados en tiempo y no sean pagados	34
F. Contribuciones adecuadas	37
G. Accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía para asegurar el interés fiscal	41
3. Concepto de jurisprudencia	44
D. Concepto de garantía del interés fiscal	46
1 Concepto doctrinal	46
2 Concepto legal	49
3 Concepto jurisprudencial	50
E. La garantía del interés fiscal como privilegio	51
1 Planteamiento del problema	51
2 Privilegios del Estado para asegurar el cumplimiento de los créditos a su favor	56
A. Privilegio del derecho de preferencia del fisco federal en relación con determinados acreedores para el pago de créditos	56
B. Controversia entre fisco federal y fisco local en relación con la preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales	57
C. Privilegios establecidos en el código civil para el distrito federal	58
D. Privilegio de ejecutoriedad de las resoluciones fiscales	60
E. Privilegio de presunción de legalidad de los actos y resoluciones del fisco	61
F. Privilegios procesales	62

1. Recursos de revisión	62
2. Recursos de revisión fiscal	64
3. Contradicciones entre los fundamentos de hechos y de derechos por las autoridades	64
G. Conclusión	65
H. La garantía del interés fiscal como un derecho del contribuyente	66
I. La garantía del interés fiscal como un deber de la autoridad fiscal	70
J. La garantía del interés fiscal como una institución jurídica	72
CAPÍTULO II LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL EN LA LEGISLACIÓN FEDERAL	75
A. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	76
1. Principios derivados de los preceptos constitucionales que consagran garantías individuales	77
2. Principios derivados de los preceptos constitucionales que se refieren a la organización política del Estado Mexicano	86
3. Principios derivados de los preceptos constitucionales referidos a la política económica	95
B. Ley orgánica de la administración pública federal	99
C. Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y	

Crédito Público	105
D. Código fiscal de la federación	113
E. Reglamento del código fiscal de la federación	
F. Código civil para el distrito federal en materia común y para toda la república en materia federal	116
1. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto	116
2. Prenda	119
3. Hipoteca	122
4. Fianza otorgada por institución autorizada	
Comentarios	129
5. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia	142
6. Embargo en la vía administrativa	149
G. Opinión personal en torno al concepto de garantía del interés fiscal	152
1. Razón de ser de los privilegios del crédito fiscal	153
2. Privilegios o garantía del crédito fiscal	154
3. Características de los privilegios del crédito fiscal	156
4. Privilegios del fisco en el código civil	157
5. Créditos preferentes a los fiscales	159
CAPÍTULO III ENEGESIS DE LA LEGISLACIÓN FEDERAL	163
A. Formas de garantizar el interés fiscal	164
B. Pago bajo protesta	165

1. Concepto	165
2. Anteproyecto del código fiscal de la federación de 1966	166
3. Exposición de motivos del código fiscal de la federación de 1966	167
4. Código fiscal de la federación de 1966	168
5. Comentarios acerca de la desaparición del pago bajo protesta en el código fiscal de la federación vigente	171
A. Iniciativa del ejecutivo	171
B. Opiniones doctrinales sobre el pago bajo protesta	172
C. Devolución de cantidades pagadas indebidamente	175
6. El pago bajo protesta como garantía del interés fiscal	176
7. Criterios emitidos por el tribunal de la federación sobre el pago bajo protesta	181
8. El pago bajo protesta en la legislación local	182
9. Opinión personal	183
4. Fianzas	184
5. Obligaciones solidaria	185
6. Embargos en la vida administrativa	187
G. Otorgamiento de la garantía	191
1. Gastos que se cuasen con motivo del otorgamiento	191
2. Subsistencia de las garantías	192
H. Calificación aceptación y trámite de la garantía	193
I. Formas de hacer efectivas las garantías	194
1. Procedimiento administrativo de ejecución	194

C. Derechos de elección del contribuyente	196
D. Derecho a substituir la garantía del interés fiscal	199
1. Substitución de la garantía otorgada por otra que cubra el mismo importe	199
2. Substitución de la garantía otorgada por otra que cubra un importe menor	200
3. Combinación de las formas que existen para garantizar el interés fiscal	203
E. Monto de la garantía	203
1. Ampliación de la garantía	204
F. Requisitos de las garantías. Su fuente	205
1. Depósito de dinero	206
2. Prenda	207
3. Hipoteca	209
I. Dispensa del otorgamiento de la garantía	210
1. Dispensa de la garantía	210
2. Dispensa de la garantía en el caso de prórroga	212
3. Dispensa del otorgamiento de garantía en la legislación vigente	213
A. Casos en que procede	213
B. Forma de solicitar la dispensa	215
C. Negativa en el otorgamiento de la dispensa	217
D. Duración de dispensa	217
4. La dispensa de la garantía no constituye recurso	218
K. Procedencia de la garantía del interés fiscal	219
1. Procedimiento administrativo de ejecución	219

2. Depósito de dinero	226
3. Fianza otorgada por institución autorizada.	
Reglas generales	226
4. Fianzas otorgadas para garantizar créditos fiscales que no fueron objeto de recursos o juicios	234
5. Fianzas otorgadas para garantizar créditos fiscales que hayan sido objeto de impugnación	235
6. Variación de los créditos garantizados	235
7. reglas dictadas por la tesorería de la federación	236
M. Efectos de la garantía del interés fiscal; suspensión del Procedimiento administrativo de ejecución	236
1. Generalidades y concepto	236
2. Procedimiento de la suspensión	238
3. Suspensión en recurso administrativo o juicio	239
4. Impugnación en totalidad de créditos	241
5. Duración de la suspensión	242
6. Caso en que no se necesita garantía adicional	243
7. Negativa o violación de la suspensión	243
8. Inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución	244
A. Opinión personal	249
N. Cancelación de las garantías	251
O. Algunas consideraciones sobre las distintas formas de garantizar el interés fiscal	252
CONCLUSIONES	257
BIBLIOGRAFÍA	270

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis profesional tiene como finalidad analizar la garantía del interés fiscal y el procedimiento administrativo en materia aduanera; consideramos que el presente tema ha sido poco explorado y reviste actualidad e importancia en el quehacer del licenciado en Derecho, en vista de que la teoría y la práctica respecto de estos temas debe ser manejada debidamente por quienes desempeñan actividades de naturaleza aduanal.

Sin embargo, como es de suponerse, no debemos concretarnos a aplicar la normatividad establecida en disposiciones tales como el código fiscal de la federación o la ley aduanera y su reglamento; es necesario que realicemos un análisis de las disposiciones que aluden a la garantía del interés fiscal así como al procedimiento administrativo en materia aduanera.

Lo anterior es una tarea a la cual nos hemos aplicado en el desarrollo de esta tesis profesional utilizando la exégesis de la norma jurídica abstracta.

y tratando de vertir nuestro criterio en torno a la misma.

En el primer capítulo de la tesis profesional aludiremos al concepto y naturaleza jurídica de la garantía del interés fiscal.

En el segundo capítulo aludiremos a la garantía del interés fiscal en la legislación federal. En el tercer capítulo trataremos lo referente a las opiniones más relevantes de los doctrinarios en torno a la garantía del interés fiscal y finalmente en el penúltimo capítulo realizaremos una exégesis en torno al tema central de esta investigación para vertir en el último capítulo un breve pero substancioso análisis en torno al procedimiento administrativo en materia aduanera.

CAPÍTULO I
CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DELA
GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

A. Análisis gramatical

1. De garantía

La raíz etimológica de la palabra garantía la encontramos en el sustantivo femenino "garante" que significa la "acción y efecto de afianzar lo estipulado."(1)

"Garante" proviene del antiguo alto alemán "wérenton" adjetivo que significa "que da garantía."(2)

Por lo anterior, la palabra garantía significa "que una persona asegura a otra que cumplirá lo que otro promete, o pagará lo que debe, obligándose, en caso de que no lo haga, a satisfacer por él es decir, es dar fianza por alguno para seguridad o resguardo de intereses o caudales, o del cumplimiento de alguna obligación."(3)

-
- (1) Diccionario de la Lengua Española, décimo novena edición Madrid, 1970 p. 654. En el mismo sentido el Diccionario Enciclopédico Espasa, Tomo 12, octava edición, Madrid, Editorial Espasa-Calpe, (1979),
 - (2) Idem.
 - (3) Ver el significado de las palabras "afianzar" y "fiar" en el Diccionario de la Lengua Española, op., cit., pp. 31 y 615,

2. De interés

Desde el punto de vista gramatical la palabra interés proviene del sustantivo masculino "interese", que significa "provecho, utilidad o ganancia".(4) Además del anterior significado el Diccionario de la Lengua Española establece los siguientes: "valor que en sí tiene una cosa; lucro producido por el capital; inclinación más o menos vehemente del ánimo hacia un objeto, persona o narración que le atrae o conmueve; bienes de fortuna; conveniencia o necesidad de carácter colectivo en el orden moral o material".(5)

De lo anterior se desprende que la palabra interés tiene varios significados por lo que se trata de una palabra equívoca.

Resulta interesante mencionar que el Diccionario de la Lengua Española y el Diccionario Enciclopédico Espasa. (que he venido citando), señalan varios tipos de "interés" tales como el compuesto, el legal, simple, a proporción, a prorrata, diferido etc.; sin embargo

(4) Diccionario de la Lengua Española, op. cit., p. 754.

(5) Idem.

ninguno cita al interés fiscal.

3. De fiscal

La palabra fiscal tiene su raíz etimológica en el latín "fiscalis".(6)

La palabra fisco proviene del latín "fiscus" sustantivo masculino que significa "erario, tesoro público".(7)

Es decir, la palabra fiscal engloba todo lo relativo al tesoro público de la nación.

4. Conclusión

Del análisis gramatical de las palabras antes citadas se desprende que por garantía del interés fiscal debe entenderse lo siguiente:

"El aseguramiento que debe prestarse al tesoro

(6) Diccionario de la Lengua Española, op. cit., p. 621. En el mismo sentido el Diccionario Enciclopédico Espasa op. cit., Tomo II. p, 423.

(7) Diccionario de la Lengua Española, op. cit., p. 621.

público de la nación, sobre el provecho que tiene derecho a percibir, para que en caso de incumplimiento por parte del sujeto obligado a contribuir a la formación del mismo ésta no sufra perjuicio alguno."

B. Concepto de garantía

1. Generalidades

De conformidad a Rafael de Pina, garantía es el "aseguramiento del cumplimiento de una obligación mediante la afectación de cosa determinada o del compromiso de pago por un tercero para en caso de incumplimiento de la misma por el deudor originario." (8)

De la definición anterior se observa que existen dos tipos de garantía, la personal y la real. Históricamente primero surgieron las garantías personales.

En el antiguo derecho romano el deudor respondía con su persona del cumplimiento de sus obligaciones, al grado

(8) Rafael de Pina, Diccionario de Derecho (octava edición; México: Editorial Porrúa, S. A., 1979), p. 272. En el mismo sentido, Armando Porras y López, Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación (México: Textos Universitarios, S.A., 1977), p. 25.

que si cumplía, el acreedor adquiriría el derecho de venderlo o hacerlo esclavo. Es decir, las obligaciones tenían como garantía la persona misma del deudor.

En el derecho moderno se ha despersonalizado la obligación(9), ya que actualmente "la obligación presenta dos patrimonios frente a frente".

En efecto, el deudor ya no responde del cumplimiento de sus obligaciones con su persona sino con sus bienes, con su patrimonio, en este sentido encontramos al artículo 2964 del Código Civil para el Distrito Federal, en materia común, y para toda la República en materia federal mismo que prescribe que "el deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes, con excepción de aquellos que, conforme a la ley, son inalienables o no embargables".

Es decir, actualmente el patrimonio del deudor constituye la garantía de los acreedores. Esto se ve claramente confirmado en el artículo 2964 del Código Civil citado, ya que en él se asienta esta regla: "El

(9) Francisco Lozano Noriega, Cuarto curso de Derecho Civil Contratos (segunda edición; México; Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., 1970), p. 599.

deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes así con excepción de aquellos que, conforme a la ley, son inalienables o no embargables".

El artículo 2695 del Código Civil, prescribe que si el deudor suspende el pago de sus deudas civiles, líquidas y exigibles procede el concurso de los acreedores. Es decir, ningún acreedor puede intervenir en el manejo del patrimonio del deudor mientras no cometa ningún acto ilícito. Pueden intervenir hasta que sea declarado en concurso.

Las consecuencias de que se declare el concurso de acreedores son que el deudor queda incapacitado para seguir administrando sus bienes, así como para efectuar cualquiera otra administración que por ley le corresponda; además, se vence el plazo de todas sus deudas; dejan de devengar intereses las deudas del concursado, salvo los créditos hipotecarios y pignoratícios, los cuales seguirán devengando los intereses correspondientes hasta donde alcance el valor de los bienes que los garanticen. (art. 2966 del Código Civil).

Al suceder las consecuencias anteriores, surge la

conurrencia y prelación de créditos.

Además existen varios peligros que amenazan a los acreedores en general. (10)

- A. Negligencia del deudor. Vgr. no interrumpir la prescripción de un crédito que tiene a su favor.
- B. Fraude del deudor. Vgr. que oculte sus bienes por medio de enajenaciones fraudulentas.
- C. Que el deudor enajene sus bienes de buena fe y quede insolvente.
- D. Que el deudor disminuya su patrimonio aumentando su pasivo.

Por lo anterior, es por lo que, con el fin de asegurar el pago de un crédito acreedor, tiene la opción de asegurarse que el deudor va a cumplir con sus obligaciones, y esto lo va a lograr a través de los contratos de garantía, los cuales resultan ventajosos para todo acreedor, ya que le proporcionan tranquilidad y

(10) Lozano, op. cit., p. 601.

seguridad de que su crédito le será satisfecho, y a su vez "benefician también al propio deudor, por cuanto le abren la posibilidad de encontrar crédito, merced a la confianza que a los terceros inspiran las garantías ofrecidas por él."(11)

2. Contratos de garantía

"Son aquellos que directamente sirven para asegurar al acreedor el pago de su crédito y para que confíen en el deudor quienes contraten con él".(12)

Los contratos de garantía personal garantizan al acreedor el cumplimiento de la obligación creando una pluralidad de deudores, y de esta forma el riesgo que corre el deudor disminuye, ya que si el deudor principal no paga se puede ir en contra de los codeudores.

Por su parte, los contratos de garantía real son una evolución de la personal, ya que en los primeros se trata de subsanar los obstáculos e inconvenientes de los

(11) Ramón Sánchez Medal, De los Contratos Civiles (quinta edición; México, p. 383.

(12) Idem.

últimos, puede darse el caso de que todos los deudores resulten insolventes.

Las garantías reales gravan un bien del patrimonio del deudor, dando así un derecho real al acreedor sobre dicho bien, y así, en caso de incumplimiento, pueda obtener el pago de su crédito mediante el producto del bien afectado.

De acuerdo al maestro Sánchez Medal, la obligación se puede descomponer en dos elementos:

1.- El "débito" que es el deber de cumplimiento de una cierta prestación, y; 2.- La "responsabilidad" o "sanción" que es la sujeción del deudor al poder coactivo del acreedor.

Por regla general, para que haya responsabilidad tiene que existir el débito, sin embargo puede suceder que haya responsabilidad sin débito, y esto sucede en los contratos de garantía real, cuando un tercero propietario de un bien gravado responde con ese bien, por una deuda ajena y en la cual no tiene él la obligación personal de cumplir.

En relación a los contratos de garantía personal, debe mencionarse que por extensión pueden ubicarse dentro de esta clase de garantías otros contratos en determinados casos especiales, tales como la promesa de venta, el mandato irrevocable, etc., en los cuales aunque no se crea otro deudor, se da más seguridad al acreedor de que su obligación va a ser satisfecha.

Al igual que en los contratos de garantía personal, también en los de real hay otras figuras jurídicas que se asemejan a esta última como el derecho de retención que se da en ciertos contratos (hospedaje, transporte, etc.), la preferencia en caso de concurso de acreedores, el depósito de garantía, etc.

C. Concepto de interés fiscal

1. Concepto doctrinal

Desde el punto de vista doctrinal, no se ha definido qué debe entenderse por "interés fiscal". Los autores que tratan el tema sobre la garantía del interés fiscal, no definen o dan un concepto de lo que ellos entienden por él. Por otra parte, son pocos los autores que tratan el tema de la garantía del interés fiscal y aquellos que lo

hacen, en la mayoría de los casos, se limitan a mencionar cuáles son las formas que existen para garantizar el interés fiscal.

Por lo anterior, los autores han dado por entendido lo que debe entenderse por interés fiscal, y no han prestado atención en conceptuarlo.

2.- Concepto legal

A. El interés fiscal en los códigos fiscales de 1938 y 1966

Desde el punto de vista legal, encontramos que en el artículo 139 del CFF de 1938, y en el 150 del CFF de 1966, en forma precisa se establecía qué debía entenderse por interés fiscal.

Los dos artículos arriba citados se encontraban ubicados dentro de la sección denominada "de los remates", ubicado dentro del capítulo correspondiente al procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 150 del CFF de 1966 decía así:

Con el producto del remate se pagará el interés fiscal consistente en:

I.- Los gastos de ejecución, a saber:

- A) Los honorarios de los ejecutores, depositarios y peritos, de conformidad con lo que establezcan las disposiciones reglamentarias o lo que, a falta de éstas, resuelva respecto de cada caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a propuesta de las oficinas ejecutoras respectivas.
- B) Los de impresión y publicación de convocatorias.
- C) Los de Transporte Del Personal Ejecutor Y De Los Bienes Muebles Embargados.
- D) Los demás que, con el carácter de extraordinarios, eroguen las oficinas ejecutoras con motivo del procedimiento de ejecución.

II.- Los recargos y multas.

III.- Los impuestos, derechos, productos y aprovechamiento que motivaron el embargo.

IV.- Los vencimientos ocurridos durante, procedimiento administrativo.

Por su parte, el artículo 139 del CFF, de 1938, era exactamente igual al precepto arriba transcrito, que en el CFF de 1938, no se consideraban los recargos y multas como integrantes del interés fiscal.

B. El interés fiscal en la legislación vigente

A diferencia de los CFF de 1938 y 1966, en el vigente no se señala en forma precisa qué debe entenderse por interés fiscal, con el fin de encontrar qué entiende el CFF en vigor por él. Es necesario efectuar el siguiente análisis:

1) El artículo 194 del CFF en vigor, viene a sustituir al artículo 150 del CFF de 1966.

En efecto, el artículo que se viene comentando, al igual que el artículo 150 del CFF de 1966, también se encuentra ubicado dentro de una de las secciones del

procedimiento administrativo de ejecución, denominada "del remate"

En el artículo 194 se prescribe lo siguiente:

"El producto obtenido del remate, enajenación o Adjudicación de los bienes del fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este código"

De la lectura de este precepto se observa claramente que, en él se establecen las reglas de aplicación del producto que se obtenga del remate efectuado por las autoridades fiscales, igual que en los artículos citados de los CFF anteriores. Sin embargo, el CFF vigente nos remite a su artículo 20, mismo que en su parte conducente señala:

"Los pagos que haga el deudor se aplicarán, antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I.- Gastos de ejecución.

II.- Recargos, multas y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este código".

2) Del análisis hasta este momento efectuado, se podría pensar que en el CFF vigente, se considera únicamente como interés fiscal a los comprendidos en las dos fracciones arriba transcritas, sin embargo, esto no es así, ya que el artículo 141 del CFF en estudio prescribe que los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal por medio de alguna de las formas que el mismo precepto establece, y dicha garantía deberá comprender varios elementos.

Estos elementos son los que el CFF considera como aquellos que integran al interés, ya que si lo que debe asegurarse es el interés fiscal, y se establece que para que quede suficientemente bien garantizado deberá comprender la garantía varios elementos, todos ellos configuran lo que legalmente entiende por interés fiscal.

Los elementos a que me he venido refiriendo son los siguientes:

A) Las contribuciones adeudadas.

B) Los accesorios causados, y

C) Los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía para garantizar el interés fiscal.

3) Además de los razonamientos antes expuestos, el último párrafo del artículo 2o y el segundo párrafo del artículo 3o. del CFF vigente señalan que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 del mismo código, son accesorios de las contribuciones o aprovechamiento según el caso y participan de su misma naturaleza.

Del análisis hasta aquí efectuado e interpretando las normas jurídicas que actualmente regulan el aseguramiento del interés fiscal se concluye que legalmente por interés fiscal, debe entenderse:

A) A los gastos de ejecución.

B) A los recargos.

C) A las sanciones. (multas).

- D) A la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del CFF.
- E) A las contribuciones adeudadas
- F) A los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía para asegurar el interés fiscal.

A continuación procedo a efectuar un breve análisis sobre cada uno de los conceptos que integran el interés fiscal.

- A) Gastos de ejecución: De acuerdo al último párrafo del artículo 142 del CFF, no debe otorgarse garantía por este concepto. Es decir, se exime de la obligación de asegurar los gastos de ejecución, pero esto no quiere decir que no sea parte integrante del interés fiscal.

Los gastos de ejecución son considerados como accesorios de las contribuciones y aprovechamientos y participan de la misma naturaleza que éstos. (arts. 2o. y 3o. del CFF).

De acuerdo al artículo 150 del CFF, cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las siguientes diligencias:

1. Por el requerimiento que hagan las autoridades fiscales al deudor con el fin de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales. (fracción I del artículo 150 en relación con el párrafo primero del artículo 151 del CFF).

2. Por la de embargo, incluyendo el embargo precautorio que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practique sobre los bienes o la negociación del contribuyente si omitió presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad fiscal, salvo tratándose de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento, (fracción II del artículo 150 en relación con la fracción II del artículo 41 del CFF).

3. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en las diligencias anteriores 2% del crédito fiscal sea inferior a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se debe cobrar esta cantidad en lugar del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que arriba se hace referencia, con excepción de las erogaciones extraordinarias, pueden exceder de una cantidad equivalente a un salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal elevado al año.

Se consideran como gastos de ejecución a las erogaciones extraordinarias en que incurra la autoridad fiscal con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, mismas que únicamente son los siguientes gastos:

1. El de transporte de los bienes embargados.
2. El de avalúo.
3. El de impresión y publicación de convocatorias y edictos.

4. El de inscripción o cancelación de gravámenes en el registro público correspondiente.

5. Los erogados por la obtención del certificado de libertad de gravámenes.

6. Los honorarios de los depositarios que incluyen los reembolsos por gastos de guarda, mantenimiento y conservación del bien, cuando los bienes se depositen en los locales de las autoridades recaudadoras, los honorarios serán igual a los mencionados reembolsos (artículo 73 del reglamento del CFF).

7. Los honorarios de las personas que contraten los interventores y peritos.

Es obligación de la autoridad recaudadora vigilar que las erogaciones extraordinarias que se efectúen sean las estrictamente indispensables no debiendo exceder a las contraprestaciones normales del mercado, debiendo contratar a las personas que designe el deudor, a no ser que, a juicio del jefe de la autoridad recaudadora, la persona propuesta no cuente con medios para prestar el servicio o exista peligro de que el depositario se ausente, enajene, oculte los bienes o realice maniobras

tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones (art. 74 del reglamento del CFF).

La autoridad facultada para determinar los gastos de ejecución así como las erogaciones extraordinarias, es la ejecutora. Los gastos de ejecución tienen que pagarse junto con los créditos fiscales, a no ser que se interponga el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Se establece que todos los ingresos que se recauden por concepto de gastos de ejecución, como regla general, deben destinarse a las autoridades fiscales federales, con el fin de crear fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, a no ser que por ley se destinen a otros fines. (art. 150. del CFF).

B) RECARGOS: De conformidad al último párrafo del artículo 2o. y penúltimo párrafo del artículo 3o. del CFF, a los recargos se les da por ley la misma naturaleza que a las contribuciones o a los aprovechamientos, según el caso.

Los recargos se causan cuando no se cubren las

contribuciones en la fecha o dentro del plazo que fijen las disposiciones fiscales. Se establece en el primer párrafo del artículo 21 del CFF que constituyen una indemnización a favor del fisco federal por la falta de pago oportuno.

La forma de calcular los recargos es igual a una tasa equivalente al 50% mayor que la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México. (primer párrafo del art. 21 del CFF).

En relación a esta tasa, debe mencionarse que el artículo 5o. de la ley de ingresos de la federación vigente en el año de 1985, establece la tasa del 3.5%.

El segundo párrafo del artículo 21 establece que los recargos se deben calcular sobre el total del crédito fiscal, sin incluir los propios recargos, la indemnización que tiene derecho a recibir la autoridad fiscal que reciba un cheque, lo presente en tiempo y no le sea pagado, los gastos de ejecución y las multas por infracción a las disposiciones fiscales.

Además, se señala que los recargos no pueden exceder de 250% del monto del crédito fiscal a que en el párrafo anterior se hace referencia.

Si un contribuyente paga en forma espontánea las contribuciones omitidas y los recargos, estos últimos no excederán del 100% del monto de las contribuciones.

Los recargos se causan por cada mes o fracción de mes que transcurra a partir del día en que se debió hacer el pago hasta que el mismo se efectúe.

C) SANCIONES: Con el fin de garantizar el cumplimiento de las obligaciones a favor del Estado se establecen castigos a cargo del sujeto de derecho que viole o no observe el cumplimiento de las normas, los cuales en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones. (13)

La sanción se define como "el castigo que la autoridad impone para quien viola una ley, haciendo lo que ella prohíbe o no haciendo lo que ella ordena". (14)

(13) Martínez, op. cit., p. 96.

(14) Armando Porras y López, "Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación (México: Textos Universitarios, 1977, p. 56

No debe confundirse la sanción con la coacción, ya que esta última es "la aplicación forzada de la sanción."

De acuerdo al Lic. Armando Porras Y López, la sanción es esencialmente económica. Similar criterio tienen Angelo Dus, Blumenstein, Malinverni(15), ya que indican que "las sanciones fiscales buscan más el ingreso de las sanciones pecuniarias que el castigo del infractor". Sáinz De Bujanda, también citado por Sergio Francisco De La Garza, señala que la finalidad de las sanciones es "asegurar la percepción de los tributos debidos según la ley y que, en consecuencia, también en el derecho penal tributario se encuentra inmanente la motivación fiscal".

A pesar de lo anterior, no debe pensarse que a través de las sanciones establecidas en la legislación fiscal, se pretende acrecentar los recursos del fisco, sino que además de los principios económicos a que he hecho referencia, existen finalidades de carácter preventivo e intimidatorio.

De acuerdo a Sergio Francisco De La Garza, las

(15) Eduardo García Máynez, Introducción al Estudio del Derecho (México: Editorial Porrúa, S.A., 1979), p.298.

sanciones fiscales se clasifican en tres grupos:

1. Sanciones que compelen al deudor al cumplimiento de la presentación debida o del deber omitido. Vgr. procedimiento administrativo de ejecución, multas apremio, auxilio de la fuerza pública.

2. Sanciones que imponen al deudor en beneficio del fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentado. Vgr. intereses moratorios o recargos.

3. Sanciones que imponen al infractor un castigo con finalidad esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva. Vgr. privación de la libertad, multa, pérdida de licencias o registros, etc.

MULTAS:

A. Concepto: "la multa es una sanción cuyo contenido económico es una especie de indemnización en favor del fisco."(16)

Es decir, de acuerdo a Sergio Francisco De La Garza, es un PLUS con respecto al daño causado por la infracción, ya que es una cantidad de dinero que debe pagar el infractor además del pago de la prestación debida y los recargos.

El criterio anterior lo confirma el artículo 70 del CFF el cual dice que "la aplicación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se harán independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal".

"Las multas, cualquiera que sea su finalidad son

(16) Cit., Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano (décimo segunda edición; México: editorial Porrúa, S.A., 1983) p. 881.

sanciones tanto a la luz de la doctrina cuanto del CFF, que en su título IV, capítulo I ordena la imposición de multas por las infracciones previstas en el mismo capítulo." (17)

Con la multa, por lo tanto se pretende castigar las transgresiones a las disposiciones legales.

B. Reglas generales de las multas en el código fiscal de la federación

De conformidad al artículo 75 del CFF las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución. Además, tendrán que tomar en cuenta las agravantes legales, si la infracción que se cometa violó a diversas disposiciones fiscales y el caso en que se pague la multa dentro del mes siguiente a la fecha de su notificación.

Es decir, para la procedencia de las multas, éstas

(17) Porras y López, op. cit., p. 57.

deben estar debidamente fundadas y motivadas.

Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en el CFF las personas que realicen los supuestos que se establecen para cada infracción y las que omitan el de obligaciones previstas por disposiciones fiscales aún aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. (art. 71 CFF).

Si se cumple en forma espontánea con las obligaciones fiscales fuera de los plazos legales o cuando se cometió la infracción debido a causa de fuerza mayor o caso fortuito no se impondrán multas. Para que el cumplimiento se considere espontánea es necesario que la omisión no haya sido descubierta por las autoridades fiscales, o bien, que el contribuyente haya corregido la omisión después que las autoridades fiscales le notificaron una orden de visita domiciliaria o cualquier otra gestión que pretenda comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales (art. 73 CFF).

Se establece la obligación a cargo de funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar infracciones a las disposiciones fiscales lo comuniquen a

la autoridad competente, dentro de los quince días siguientes en que las conozcan ya que de no hacerlo incurre en responsabilidad.

Sin embargo, se les exime de esta obligación cuando de acuerdo a otras leyes deban guardar secreto de los datos que conozcan con motivo de sus funciones o bien estén proporcionando asistencia a los contribuyentes, (art. 72 CFF).

C. Condonación de multas

Existe la posibilidad de que la SHCP condone las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual, debe apreciar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Es decir, de acuerdo al artículo 74 del CFF se trata de una facultad discrecional de la SHCP sujeta a los requisitos arriba indicados.

Para que esta condonación opere, se requiere solicitud por parte del interesado, sin que ésta constituya instancia y las resoluciones que dicte la SHCP no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el CFF. Con la solicitud se suspende el

procedimiento de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su otorgamiento.

Unicamente se podrán condonar multas que hayan quedado firme siempre cuando no sea materia de impugnación un acto administrativo conexo.

D. Monto de las multas

El artículo 76 del CFF establece que cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de las contribuciones, incluyendo las retenidas o causadas se aplican las siguientes multas.

1. El equivalente al 50% de las contribuciones omitidas, si el infractor las paga junto con sus accesorios antes del cierre del acta final de visita o de que se le notifique el oficio de observaciones

2. El equivalente al 100% de las contribuciones omitidas si el infractor las paga después del cierre del acta final de observaciones.

3. El equivalente al 150% de las contribuciones omitidas en los demás casos.

Tratándose de infracciones consistentes en devoluciones, acreditamientos o compensaciones indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda, se aplican los porcentajes señalados, y las multas se deberán calcular sobre el monto del beneficio indebido.

El monto de las multas se aumentará en los siguientes casos. (art. 77, fracción I CFF):

1. En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cada vez que el infractor reincida.

2. En un 60% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido cuando se dé una de las siguientes agravantes: se utilicen documentos falsos o en ellos se hagan constar operaciones inexistentes; que se usen sin derecho documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones; de que se lleven dos o más sistemas de contabilidad; que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido; que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad; que se microfilmen documentos para efectos fiscales sin cumplir

con los requisitos fiscales.

3. En un 50% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no se enteren

El monto de las multas se disminuirá en los siguientes casos.(art. 77, fracción II CFF):

1. En un 25% del monto de las contribuciones omitidas que hayan sido objeto de dictamen o del beneficio indebido, si el infractor dictamina por contador público autorizado sus estados financieros correspondientes al ejercicio fiscal en el que incurrió en infracción.

2. En un 20% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido si el infractor paga o devuelve las contribuciones omitidas con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que se le notificó la resolución respectiva.

A partir del 10 de enero de 1985, se estableció que cuando las multas que el CFF establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, dichas cantidades se incrementarán a la que resulte de

multiplicarlas por los factores que señale el Congreso de la Unión. (art. 70, segundo párrafo CFF). Este factor es del 1.25, y rige a partir del 1 de julio de 1985. (art.3 fracción II, de las disposiciones con vigencia durante 1985).

E). Indemnización por cheques presentados en tiempo y no sean pagados

De conformidad a los artículos 2o. último párrafo, 3o. penúltimo párrafo y 2o antepenúltimo párrafo del CFF, esta indemnización es considerada como un accesorio de las contribuciones o de los aprovechamientos y goza de la misma naturaleza que ellos, según el caso.

Este accesorio, al que se le da el carácter de indemnización a favor del fisco, surge cuando las autoridades fiscales reciban un cheque, lo presenten en tiempo y no les sea pagado.

La consecuencia de lo anterior es que además del cobro del monto del cheque a que tienen derecho las autoridades fiscales por concepto de indemnización deben cobrar una cantidad equivalente al 20% del valor del cheque.

El CFF aclara que en este caso los recargos se empezarán a computar a partir del inicio del tercer mes siguiente al día en que se debió hacer el pago.

Esta indemnización, el monto del cheque y, en su caso, los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente, (antepenúltimo párrafo del art. 21 del CFF).

El artículo 8o. del reglamento del CFF señala los casos en que puede hacerse el pago de contribuciones por medio de cheque, así como los requisitos del mismo:

1. Únicamente tratándose de contribuciones en que el pago se haga mediante declaración periódica, incluyendo sus accesorios. El pago se podrá hacer con cheque personal del contribuyente sin certificar, si el mismo lo expide.

2. Los notarios públicos que determinen y enteren contribuciones a cargo de terceros pueden hacerlo mediante cheques sin certificar de las cuentas personales de los contribuyentes.

3. El cheque deberá expedirse a favor de la tesorería de la federación, o bien a favor de la tesorería u órgano equivalente estatal si se trata de contribuciones que administren las entidades federativas. En el caso de aportaciones de seguridad social recaudada por un organismo descentralizado se deberá expedir a favor de dicho organismo.

4. El cheque debe librarse a cargo de instituciones de crédito que se encuentren dentro de la población donde esté establecida la autoridad recaudadora correspondiente, salvo autorización expresa mediante disposiciones de carácter general de la SHCP.

Obviamente, el cheque deberá reunir los requisitos que establece la ley general de títulos y operaciones de Crédito. (art. 175 al 207).

Resulta importante señalar que el artículo 181 de la ley arriba citada indica los plazos legales para presentación de los cheques para su pago:

- I.- Dentro de los quince días naturales que sigan al de su fecha si fueren pagaderos en el mismo lugar de su expedición;

- II.- Dentro de un mes si fueren expedidos y pagaderos en diversos lugares del territorio nacional;
- III.- Dentro de tres meses, si fueren expedidos en el extranjero y pagaderos en el territorio nacional;
- IV. - Dentro de tres meses si fueren expedidos dentro del territorio nacional para ser pagaderos en el extranjero, siempre que no fijen otro plazo las leyes del lugar de presentación.

F) Contribuciones adeudadas

De acuerdo al artículo 2o. del CFF, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos; por lo tanto, únicamente estos tres son los únicos que se encuentran integrados al concepto de interés fiscal que prevé el CFF en vigor.

A diferencia de los CFF que precedieron al vigente los productos y aprovechamiento no forman parte del concepto interés fiscal.

Nuestro actual CFE, en su artículo 2o. define a los tres tipos de contribuciones de la siguiente forma:

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

Fracciones II y III de este Capítulo

II.- Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fiscales por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso

y aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación".

De conformidad al artículo 6o del CFF las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones durante el lapso que ocurran, teniendo por regla general obligación de determinarlas el contribuyente conforme a las reglas vigentes en el momento de su causación.

La regla general es que las contribuciones causadas deberán pagarse en la fecha o dentro del plazo que señalen las disposiciones respectivas.

A falta de disposición expresa sobre la fecha de pago ésta deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que señale el artículo 6o del CFF, que son:

- I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley a más tardar el día 20 del mes del calendario inmediato posterior a la terminación del periodo.
- II.- En el caso de retención a recaudación a

contribuciones, los retenedores o las personas a quien las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 15 del mes del calendario inmediato posterior al de la retención a recaudación.

III.- En cualquier otro caso, dentro de los 15 días siguientes al momento de la causación.

En relación a lo anterior es importante señalar que el artículo 12 en su cuarto párrafo del CFF señala que, cuando los plazos se fijan por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes del calendario posterior al que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año del calendario a aquel en que se inició. En los plazos en que se fijan por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes del calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes del calendario.

De todo lo anterior, se desprende que una cosa es que una contribución se haya causado, y otra la relativa a la fecha de pago de dicha contribución. Por lo tanto, la

contribución se adecuará si no se paga dentro de los plazos o en la fecha que fijan las leyes respectivas, en su defecto, dentro del plazo que establece el artículo 6o. del CFF.

G) Accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía para asegurar el interés fiscal

De acuerdo a Rafael de Pina, accesorios significa: "el objeto derecho que se encuentra en una relación de dependencia como otro llamado, por esta circunstancia, principal." (18)

En el antepenúltimo párrafo del artículo 20 del CFF se establece que son accesorios los siguientes:

1. Gastos de ejecución
2. Recargos
3. Multas
4. La indemnización a que se refiere el

(18) Tesis sustentada por el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio 31/68/4002/67. op. cit., pos., De la Garza, op. cit., p. 873.

antepenúltimo párrafo del artículo 21 del CFF.

El último párrafo del artículo 20. y el penúltimo párrafo del artículo 30. del CFF, señalan los mismos conceptos como accesorios, pero en lugar de decir "multas" hablan de "sanciones", razón por la cual es de concluirse que la multa no es la única sanción que es considerada por el CFF como accesorio, sino que considera a todas las sanciones como accesorios.

De la enumeración anterior, se observa que, a pesar de que estos cuatro elementos son considerados accesorios, los ha tratado por separado y no en este rubro denominado de "los accesorios" debido a la importancia que revisten.

Se propone como concepto legal de "interés fiscal" el siguiente:

"Interés Fiscal son las retribuciones que se adeudan, más los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía."

Debe aclararse que respecto del accesorio "gastos de

ejecución" no existe la obligación de garantizarlos.

Además de lo que ya se ha dicho sobre los accesorios en cada uno de los apartados respectivos, deben mencionarse los siguiente.

1. Que el Ejecutivo Federal pueda condonar mediante resoluciones de carácter general, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios cuando se haya afectado o trate de impedirse que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en cada de estos trotes sufridos por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias (artículo 39 fracción I del CFF).

2. Cuando se omite el pago de una contribución cuya determinación corresponda a funcionarios o empleados públicos, notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivo de ellos, y los contribuyentes únicamente tienen obligación de pagar las contribuciones. Lo anterior no será aplicable si la infracción se comete debido a que los contribuyentes proporcionaren en forma inexacta o falsa los datos respectivos a las personas que determinen las contribuciones.

3.- Concepto Jurisprudencia

Desde el punto de vista jurisprudencia, encontramos que la corte en diferentes ejecutorias menciona las palabras "interés fiscal" pero no lo define, con excepción de la siguiente ejecutoria:

"Interes Fiscal.- Se entiende por tal, todo aquello que para el fisco tenga carácter de cobro exigible. Amparo 5540/57."(19)

Es decir, interés fiscal son todos aquellos conceptos que el Erario se encuentra en posibilidad de poder exigirlos en forma coactiva, por haber trascurrido el plazo o término establecido para su pago.

Del análisis del criterio jurisprudencial arriba transcrito, observamos lo siguiente:

- A. La palabra cobro proviene de cobrar, del latín "recuperarse", que es un verbo transitivo que significa percibir del acreedor a un

(19) De Pina op. cit., p. 19.

representante para una cantidad adeudada" (20)

De acuerdo a Rafael de Pina Cobros: Es (percepción de una cantidad de vida).

B. La palabra "exigible" es un adjetivo que significa "que puede o debe exigirse", (21) a su vez la palabra exigible proviene del latín "exigire" que es un verbo transitivo que significa "cobrar, percibir, sacar de uno por autoridad pública dinero u otra cosa". (22)

De acuerdo a Joaquín Escriche (23) "exigible" significa lo que puede o debe exigirse o demandarse; dicese de una deuda que ha vencido y que puede pedirse judicial o extrajudicialmente.

Es decir, desde el punto de vista jurisprudencial, interés fiscal es todo aquello que el fisco pueda cobrar del contribuyente, por encontrarse ya vencida la fecha de pago.

(20) Ejecutoria op. cit., pos., Martínez, op. cit., p. 223

(21) Diccionario de la Lengua Española (décima novena edición: Madrid: Espasa-Calpe, 1970). p. 313.

(22) De Pina, op. cit., p. 152.

(23) Diccionario de la Lengua Española, op. cit., p. 596.

D.-Concepto de garantía del Interés Fiscoal

1.- Concepto Doctrinal

En relación al concepto de garantía del interés fiscal dentro de la doctrina, encontramos que en ella se dice que, así como en el derecho privado resulta lógico que el creador tienda a proteger el cumplimiento de las obligaciones a su favor, a través de los distintos medios que la ley pone a su favor, no tiene por que causar extrañeza que el Estado busque garantizar los créditos a su favor.

Es decir, "como toda obligación también la tributaria puede ser asistida de garantías que aseguren la satisfacción del derecho de crédito del ente impositor". (24)

Antonio Berliri(25) señala que "si en el ámbito de las obligaciones contractuales y respecto a la mayoría de las obligaciones ex lege el reforzamiento mediante el

(24) Ibidem.

(25) Joaquín Escribá, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia (Bogotá: Tesis, 1977). Tomo II, p. 544.

extensión de la responsabilidad a un tercero ajeno se reconocimiento de una causa de prelación o mediante la presenta como un supuesto excepcional, en el campo de las obligaciones tributarias, por el contrario es normal".

De acuerdo a Gian Antonio Michelini, el derecho fiscal busca garantizar la satisfacción de las obligaciones a su favor, e indica que estas garantías pueden ser prestadas por el propio contribuyente o por un tercero, pudiendo consistir en depósito de dinero."(26) Añade este autor, que estas garantías son previstas normalmente respecto de algunos tributos. En su obra señala que también la hipoteca sobre deterioros en muebles directamente relacionados con el tributo adeudado, es aceptada como una forma de asegurar el interés fiscal.

Por otra parte, Sergio Francisco de la Garza(27) señala que debido a "la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los tributos, a fin de no entorpecer la actividad del Estado, ha hecho que los diversos sistemas

(26) Gian Antonio Micheli, Curso de Derecho Tributario (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, p.373.

(27) Antonio Berliri, Principios de Derecho Tributario (Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971), Vol. II, p. 543.

jurídicos se preocupen por rodear el crédito del Estado de garantías para asegurar su adecuado cumplimiento. Este autor señala que ésto se logra atribuyendo al crédito del Estado una posición propiamente con relación a los demás acreedores, y que el conjunto de medidas que pretenden esta finalidad se denominan privilegios. (28)

Pérez Ayala y Eusebio González(29) conceptúan a la garantía del interés fiscal como "aquellas medidas tendientes a reforzar la efectividad de los créditos tributarios, consistentes ya en un derecho de prelación que asegure su satisfacción con preferencia a los derechos de otros acreedores que inciden sobre el mismo patrimonio, ya en un derecho de persecución o retención sobre determinados bienes".

En íntima relación con el concepto arriba transcrito, Antonio Berliri(30) señala que con el fin de evitar el peligro de que el patrimonio del deudor no sea suficiente para satisfacer las obligaciones a favor del Estado, la ley permite que estas obligaciones se refuercen mediante

(28) Se refiere a las garantías que en el derecho español existen como las idóneas para asegurar el interés fiscal.

(29) De la Garza, op. cit., p. 553.

(30) En relación a los "privilegios", Vid. infra, inciso E de este capítulo.

"un derecho de prelación que asegura su satisfacción con preferencia a otras deudas que también recaen sobre el patrimonio del deudor", o mediante "la extensión de la responsabilidad al patrimonio o a un bien determinado de otro sujeto de suerte que si los bienes del deudor resultan insuficientes para permitir la satisfacción de la referida obligación, el acreedor puede dirigirse al patrimonio de un tercero".

De todo lo antes expuesto, se concluye que por garantía del interés fiscal debe entenderse que son todas las medidas que tienen por finalidad asegurar la satisfacción de las obligaciones que el fisco tiene a su favor, con el fin de que el Estado pueda cumplir adecuadamente con las actividades a su cargo.

2.- Concepto Legal

Desde el punto de vista legal, no existe un precepto que en forma precisa señale lo que debe entenderse por garantía del interés fiscal.

A pesar de lo anterior, del análisis de las diferentes disposiciones que se encuentran regulando a las garantías del interés fiscal, se desprende que

consiste en las medidas que dentro de las disposiciones fiscales existentes con el fin de fortalecer el cumplimiento, el pago de las contribuciones que adeude más los accesorios causados así como los que se acusen en los doce meses siguientes al otorgamiento de este reforzamiento por el contribuyente. Estas medidas se encuentran establecida, principalmente, en los artículos 141 y 26 del CFF.

3.- Concepto de Jurisprudencia

Desde este punto de vista, a pesar que existe un gran número de tesis de jurisprudencia e incluso jurisprudencia sobre la garantía del interés fiscal, en ninguna de ellas se hace referencia a lo que debe entenderse por "garantía del interés fiscal".

A pesar de lo anterior, la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver sobre la constitucionalidad del artículo 12 del CFF de 1966, en forma indirecta dice en qué consiste la garantía del interés fiscal en los siguientes términos.

"...Y su diferencia con la que señala la ley civil se justifica por el interés que tiene el Estado en asegurar

la correcta recaudación de las cargas fiscales cuya existencia determina la de los elementos materiales necesarios para la pronta y eficaz satisfacción de las necesidades sociales, de las que aquél está encargado". (31)

De lo transcrito se desprende que jurisprudencialmente por garantía del interés fiscal debe entenderse el reforzamiento que se da al cobro de las cargas fiscales, con el fin de que el Estado pueda hacer frente en forma pronta y eficaz, a la satisfacción de las necesidades sociales a su cargo.

E. La garantía del interés fiscal como privilegio

1.- Planteamiento del problema

De acuerdo al maestro Ernesto Flores Zavala (32) las medidas tendientes a garantizar el interés fiscal ha dado lugar a los privilegios fiscales, a la responsabilidad de los sujetos pasivos así como del principio de que el

(31) José Luis Pérez de Ayala, et al., Curso de Derecho Tributario (Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975). Tomo I, p. 344.

(32) Berliri op. cit., p. 543

fisco no litiga despojado, el cual desapareció con la vigencia de la ley de justicia de 1936.

Gregorio Sánchez León(33) dice que desde el derecho romano el fisco ha gozado de privilegios.

Sergio Francisco de la Garza(34) señala que, con el fin de asegurar el adecuado cumplimiento del crédito del Estado se atribuye a dicho crédito "una posición preminente con relación a los demás acreedores y cuyo conjunto de medidas tendientes a ese fin se les llama privilegios".

Siendo por lo tanto el crédito fiscal un crédito privilegiado, es decir, que en caso de que el deudor no cubra en forma espontánea su deuda, el ente público acreedor tiene frente a los demás acreedores, un derecho preferente para ser pagado antes que otros acreedores.

(33) Amparo en revisión 4196/1969. Francisco Rivera Esquer y otros Acumus. Enero 12 de 1971. Unanimidad. Ponentes: "Mtro. Enrique Martínez Ulluc. Confr. en Jurisprudencia y Tesis sobresalientes" 1971-1973. Actualización III Administrativa. Mayo ediciones. México, 1975, p., 385.

(34) Flores, Elementos de, p. 299.

Carlos M. Giuliani Fonrouge(35) define a los privilegios fiscales como el "derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia a otro", y señala que esta preferencia es "la prelación otorgada al Estado en concurrencia con otras categorías de acreedores, sobre los bienes del deudor".

Para Antonio Berliri(36) "los privilegios fiscales sólo son aquellos que, establecidos por cualquier ley, confieren al sujeto activo de la obligación tributaria un derecho de prelación con relación a los titulares de otras obligaciones."

Por su parte, Mario Pugliese(37) señala que "la obligación tributaria tiende a asegurarse mediante privilegios generales y particulares que atribuyen al Estado un derecho de preferencia o que constituyen en su favor una verdadera garantía real sobre los bienes del contribuyente".

Del análisis de los conceptos señalados se observa

(35) Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal (sexta edición; México: Cárdenas editor y distribuidor, 1983), p. 57.

(36) De la Garza, op. cit., p. 553.

(37) Carlos M. Giuliani Fonrouge, Derechos Financiero (tercera edición; Buenos Aires: Ediciones De Palma, 1977), Vol. 1, p. 543.

claramente que dentro de la doctrina del Derecho Tributario, existe la aceptación unánime de que es necesario que el Estado se asegure que el contribuyente va a cumplir con el pago del crédito fiscal a su cargo, para lograr esto, es necesario que dicho crédito goce de un derecho preferente en relación de otros créditos. Este derecho preferente consiste en una cualidad de créditos en favor del Estado, la que se traduce en un conjunto de medidas que tienen por finalidad garantizar que el crédito a favor del Estado va a ser satisfecho.

La razón de lo anterior, es debido a que la obligación tributaria tiene suma importancia para la actividad del Estado, y que los recursos de los que dispone el Estado tienen como finalidad el que pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos. En este sentido encontramos la siguiente ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"Sem. Jud. de la Fed. tomo LV Página
3002.- FISCO, PREFERENCIA DEL. -Las
prestaciones en dinero que el estado
exige en forma unilateral a los
ciudadanos, para cubrir sus necesidades

económicas, constituyen los tributos públicos y el derecho a exigirlos es por virtud de esa necesidad indispensable para la vida económica del Estado, preferentemente a la de los particulares quienes no pueden oponer, frente a las pretensiones del derecho público de la colectividad, intereses de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado, de buscar los medios para que no se eluda, el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar".

Por todo lo anterior, se concluye que además de las garantías que existen con el fin de asegurar el interés fiscal.(art. 141 CFF), existen otros medios que la doctrina denomina "privilegios", con el fin de que el Estado asegure el adecuado cumplimiento de los créditos a su favor.

A continuación procedo a exponer algunos de estos "privilegios", que actualmente se encuentran vigentes en nuestra legislación.

2. Privilegios del Estado para asegurar el cumplimiento de los créditos a su favor

A. Privilegio de derecho de preferencia del fisco federal en relación con determinados acreedores para el pago de créditos

El artículo 149 del CFF regula la preferencia que, por regla general, tiene el fisco federal con respecto a los acreedores particulares, 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 indemnización a los trabajadores de acuerdo a la ley Federal del Trabajo.

Con el fin de que las excepciones arriba indicadas surtan efecto en contra de la preferencia del fisco federal, es necesario que dichas excepciones reúnan los siguientes requisitos:

1. Que antes de la fecha en que surta efecto la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el régimen público que corresponda.

2. Que respecto a los adeudos por alimentos, se haya presentado la demanda ante las autoridades correspondientes antes de que surta efecto la notificación del crédito federal.

3. Que se compruebe en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo, la vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque.

En el último párrafo del artículo en comentario, se establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales.

Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

B. Controversia entre el fisco federal y fisco local en relación a la preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales

El artículo 147 del CFF señala que las controversias que surjan entre el fisco federal y fiscos locales, relativas

al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los tribunales judiciales de la federación tomando en cuenta las garantías constituidas, conforme a las siguientes reglas:

1) La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

2) En los demás casos la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

Este precepto es congruente con los artículos 104 y 105 constitucionales, según los cuales corresponde a los tribunales de la federación conocer de las controversias que se susciten entre la federación y uno o más estados.

C. Privilegios establecidos en el Código Civil para el Distrito Federal

El artículo 2980 del Código Civil para el Distrito Federal en materia común, y para toda la República en materia federal establece que "perfectamente se pagarán los adeudos fiscales provenientes de impuestos, con el

valor de los bienes que los hayan causado" de la lectura de este precepto se observa que en él se establece un privilegio, una garantía real a favor del fisco, para que se le pague preferentemente aún cuando se trate de otros créditos fiscales el fisco acreedor de segunda clase se registrará en los términos de la fracción II del artículo 1995 del CFF.

El artículo 2995 se encuentra dentro del capítulo y denominado: "acreedores de segunda clase", del título primero "de la concurrencia y prelación de los créditos" de la tercera parte del libro cuarto del CFF y dice así:

"Pagados los créditos antes mencionados,
se pagarán:

II.- Los créditos del erario que no estén comprendidos en el artículo 2980 y los créditos a que se refiere la fracción V del artículo 2935, que no hayan sido garantizados en la forma allí prevenida".

D. Privilegio de ejecutoriedad de las resoluciones
fiscales

Uno de los privilegios que tiene el Estado en relación a los créditos a su favor, es el relativo a que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, en virtud de ellas las autoridades fiscales puedan exigir el pago de los créditos en favor del Estado sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 de la Constitución Federal, "de que nadie puede ser privado de lo que tiene sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra".(38)

Luis Martínez López transcribe un extracto de un fallo del Tribunal Fiscal de la Federación en el que se explica este principio mismo que a la letra dice:

"...pero es necesario hacer notar claramente que en cualquier caso, ya sea que se trate de obligaciones derivadas de un contrato se requiere que el Estado como persona de derecho público dicte una resolución que al mismo tiempo que establezca unilateralmente derecho al

(38) Berliri, op. cit., p. 545

cobro, ordena la percepción inmediata de la presentación, que se adeuda; sin esta resolución unilateral, denominada en la doctrina extranjera; "resolución ejecutoria" no es posible que en caso alguno pueda pretenderse el cobro del crédito por la vía administrativa."

"...El artículo 14 de la ley de justicia fiscal, por otra parte, establece que el objeto del juicio es la reclamación de nulidad de la resolución ejecutoria, por lo que sin esta resolución no es posible iniciar el juicio, ni proceder el cobro económico-coactivo pleno 16 de noviembre de 1937. Tomo de tesis jurisprudenciales de la revista del tribunal fiscal. Pág. 5084.

E. Privilegio de presunción de legalidad de los actos y resoluciones del fisco

Este privilegio se encuentra consagrado por el artículo 68 del CFF, mismo que a la letra dice: "Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades fiscales deberán probar los actos que motivan los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

A pesar de este privilegio, las autoridades tienen obligación de motivar y fundamentar sus actos y resoluciones, tal como lo dispone el artículo 16 constitucional.

F. Privilegios procesales

De conformidad a lo establecido por Gregorio Sánchez León(39) el fisco tiene a su favor los recursos de revisión y revisión fiscal. (arts. 248 al 250 del CFF)

1. Recurso de revisión

Procede en contra de las resoluciones de las salas regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y de las sentencias definitivas, siempre que el asunto sea de la importancia y trascendencia a juicio del titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado que el asunto corresponda.

El recurso de revisión también procede en contra de las sentencias de las salas regionales por violaciones

(39) Mario Pugliese, Instituciones de derecho financiero (segunda edición; México: Editorial Porrúa, S.A., 1976). p. 370.

procesales cometidas durante el procedimiento que afectan las defensas del recurrente y trascienden al fallo.

Este recurso deberá interponerse en escrito dirigido al Presidente del Tribunal, dentro del plazo de 15 días siguientes a aquél en que surta efecto la notificación de la resolución que se impugna, y deberá ser firmado por el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo o por los directores o jefes de los organismos descentralizados, según corresponda; en caso de la ausencia lo firmarán quienes legalmente deban sustituirlos.

Al recibirse el recurso se designa al magistrado instructor que conocerá del asunto, éste lo admite de ser procedente, manda correr traslado a la parte contraria por el término de 5 días, para que manifieste lo que a su derecho convenga. Pasando este término dentro del plazo de un mes, el magistrado instructor, deberá formular el proyecto de resolución que se someterá a la sala superior.

2. Recurso de revision Fiscal

Las autoridades podrán interponerlo en contra de las resoluciones que dicte la sala superior al resolver el recurso de la revisión. Se debe interponer ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación dentro del plazo de 15 días siguientes a aquél en que surta efecto de notificación respectiva, mediante escrito dirigido al Presidente de la Segunda Sala, debiendo confirmarlo el titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismos descentralizado o por quien legalmente debe sustituirlo en caso de ausencia del titular.

Se deberán exponer las razones que determinen la importancia y trascendencia para el amparo indirecto en la ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 constitucionales.

3. Contradicciones entre los fundamentos de hecho y de derecho dados por las autoridades

El artículo 216 del CFF establece que "cuando haya contradicciones entre los fundamentos de hecho y de derecho dados en la contestación de la autoridad que

dictó la resolución impugnada y la contestación y formulación por la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado de que depende aquello únicamente se tomará en cuenta respecto a esas contradicciones, lo expuestos por estos últimos.

G.- Conclusión

Resulta conveniente que el Estado goce de determinados privilegios para asegurar que los créditos fiscales a su favor van a ser satisfechos ya que con los ingresos que obtiene, tiene que satisfacer en forma pronta y eficaz las necesidades sociales a su cargo.

Sin embargo, estos privilegios que el Estado obtiene no deben resultar excesivos ya que de serlos, se haría negatoria la impartición de justicia, debido a que con ellos el juzgador puede perder la imparcialidad que siempre debe tener.

En relación a los privilegios procesales a favor del fisco, resulta conveniente decir que "atentan contra el principio procesal de igualdad de las partes en el juicio, consistente en que deben tener situación idéntica frente al juez, por lo que no debe haber ventajas e

privilegios en favor de una de las partes, máxime que en el juicio fiscal, el fisco es la parte fuerte y poderosa por su propia naturaleza".(40)

De acuerdo a Rafael de Pina(41) privilegios a una "norma jurídica de la naturaleza excepcional dictada en beneficio de una persona o de una clase social o profesional, a título de concesión graciosa".

En el caso que nos ocupa, los privilegios de las diversas disposiciones jurídicas excepcionales son dictadas en beneficio del fisco con el fin de que los créditos a su favor sean satisfactorios.

H. La garantía del interés fiscal como un derecho del contribuyente

El hecho de que en nuestra legislación fiscal exista la posibilidad para que el contribuyente garantice el interés fiscal a su cargo, constituye sin lugar a dudas un derecho a su favor.

(40) Martínez, op. cit., p. 21.

(41) Idem.

Con el fin de confirmar esta situación, basta leer el artículo 141 del CFF, el cual en su párrafo primero establece que "los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las siguientes formas" El artículo citado emplea la palabra "podrá" es decir, el CFF deja a elección del contribuyente garantizar o no el interés fiscal a su cargo, razón por la cual se trata de una facultad que concede la ley en favor del contribuyente.

Para confirmar lo anterior, basta con analizar el significado de la palabra "podrá": Es el futuro del verbo "poder" palabra que proviene del latín "potére" que significa "tener expedita la facultad o potencia de hacer una cosa". (42)

En relación a esta facultad del contribuyente, es pertinente decir que Joaquín Escriche(43) dice que la palabra derecho tiene muchas aceptaciones, y que sus dos significados principales son 2: la colección o el conjunto de las leyes y la facultad o acción consagrada

(42) Sánchez León, op. cit., p. 84

(43) Sánchez León, op. cit., p. 85

por la ley; de modo que unas veces es causa y otros efecto, pero toma con más frecuencia el primer sentido".

A mayor abundamiento, el diccionario de la Lengua Española(44) señala varios conceptos de la palabra derecho, y que en el que nos concierne dice que es la "facultad de hacer y exigir todo aquello que la ley o la autoridad establece en nuestro favor".

Por lo tanto, el hecho de garantizar o no el interés fiscal es una facultad que la ley concede en favor de todo contribuyente.

Si el contribuyente, por cualquier causa, no hace uso de este derecho, es decir no garantiza el interés fiscal a su cargo, se actualizan las hipótesis legales correspondientes, como lo es el que se practique el procedimiento administrativo de ejecución."(45)

En íntima relación con lo expuesto es de observarse que hasta antes de que entrara en vigor la Ley de Justicia Fiscal de 1936, era requisito indispensable que

(44) De Pina, op. cit., p 31.

(45) Diccionario de la Lengua Española, op. cit., p. 1042.

se garantizara el interés fiscal, ya que regía el principio de que "el fisco no litigaba despojando"(46), es decir, para que fuera procedente un juicio en contra del fisco requería garantizar el interés fiscal.

De lo anterior, se desprende que el hecho de garantizar el interés fiscal constituye un derecho en favor del contribuyente pues a partir del año de 1936 no es requisito indispensable garantizarlo para que sea procedente un juicio en contra del fisco.

Con el fin de confirmar que se otorga garantía para asegurar el interés fiscal a favor del contribuyente, es necesario mencionar que la legislación fiscal, en forma expresa, señala como caso de excepción cuando es obligación del contribuyente garantizarlo."(47)

En conclusión, el hecho de garantizar el interés fiscal constituye, como regla general, una facultad que la legislación en fiscal establece en favor del contribuyente, ya que existen casos en que la misma

(46) Eserkeheo, op. cit., Tomo II p. 313.

(47) Diccionario de la Lengua Española op. cit., p. 4359.

legislación, en forma expresa, ordena su garantía al interés fiscal.

I. La garantía del interés fiscal como un deber de la autoridad fiscal

Como ya se dijo en el apartado anterior, la regla general es que el hecho de garantizar el interés fiscal es un derecho del contribuyente, y por lo tanto, como a todo derecho corresponde una obligación es evidente que la autoridad fiscal competente tiene el deber jurídico de aceptar la garantía del interés fiscal otorgada por el contribuyente, siempre y cuando se encuentre apegado a derecho.

Para confirmar lo anterior basta analizar las distintas disposiciones jurídicas que regulan a la garantía del interés fiscal que se han concedido en favor del contribuyente con la facultad de garantizar o no el interés fiscal y por lo tanto el deber jurídico de la autoridad fiscal que acepta dichas garantías.

La palabra "deber" proviene del latín "deberá" que significa "estar obligado a algo por la ley divina,

natural, o positiva"(48) es decir, aplicando este significado al caso que nos ocupa, es obligación fiscal competente aceptar las garantías que otorgan los contribuyentes.

Rafael de Pina(49) define el deber jurídico como (la necesidad para aquellos a quienes va dirigida una norma del derecho positivo de presentar de voluntario acotamiento adaptando a ella su conducta, en obediencia a un mandato que, en el caso de incumplimiento puede ser hecho efectivo, mediante la coacción). Y después concluye que en realidad se trata de una obligación jurídica.

De lo anterior se desprende, que la autoridad fiscal competente para recibir el otorgamiento de garantías para asegurar al interés fiscal, tiene que aceptarla siempre y cuando reunan los requisistos que conforme a derecho se establecen como los idóneos para su aceptación.

(48) Sobre los efectos que se deriven del hecho de garantizar el interés fiscal vid, supra, capítulo VI.

(49) Flores, Elementos dep. 299.

J. La garantía Fiscal como una Institución jurídica

El maestro Carlos Arellano García(50) define a la institución Jurídica como "el conjunto de relaciones jurídicas unificadas con vista a una finalidad común".

Para Hermann Bakaert "las instituciones con entidades estructurales y animadas de una ideología jurídica particular para la cual se plasma con bastante exactitud en el orden jurídico la idea de finalidad puesto que para realizar los fines que ellas postulan se extienden a veces sobre los todos los campos del derecho".(51)

De acuerdo a Miguel Villoro Toranzo(52), las instituciones jurídicas "pueden comprender varios conceptos y varios principios valorativos, pero en ello los esquemas están estructurados en una visión de conjunto que versa sobre un mismo tema por ejemplo: la propiedad, el matrimonio, el divorcio...".

(50) Para ver los casos en que sea obligación garantizar el interés fiscal, vid. supra, capítulo VI

(51) Diccionario de la Lengua: Española, op. cit., p. 422.

(52) De Pina, op. cit., 195

Para Eduardo García, (53) "institución es el núcleo de preceptos que reglamentan relaciones de igual naturaleza", cita como ejemplo a las normas relativas a la hipoteca, al matrimonio, etc.

Para el Lic. Miguel Villoro Toranza, las normas no se presentan aisladas unas de otras sino que se encuentran asociadas entre sí en torno de un tema común que es la institución. Señala que hay leyes que tratan un sólo tema y por tanto contienen una institución jurídica por ejemplo de la ley de Cámara de Comercio. También hay otras muchas leyes y todos los códigos que versan sobre varios temas, y, por tanto, comprende varias instituciones jurídicas, como la ley general de títulos y aparecieron de operaciones de crédito.

Aplicando lo antes expuesto a la "garantía del interés fiscal", se desprende que:

1. Existen varios ordenamientos legales que, contienen normas que regulan todo lo relativo a la garantía del interés fiscal.

(53) Carlos Arrellano García, definición proporcionada en forma verbal

2. Todas esas normas, constituyen un conjunto de relaciones jurídicas que tienen por finalidad regular a la garantía del interés fiscal.

Por lo tanto, la garantía del interés fiscal, es una institución jurídica perteneciente al deber fiscal, al derecho fiscal, que tiene por finalidad asegurar, que los créditos fiscales a favor al Estado se satisfagan.

CAPÍTULO II
LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL EN LA
LEGISLACIÓN FEDERAL

A. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Dentro de la doctrina del derecho mexicano, el hablar de los principios jurídicos de los impuestos se dice que éstos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de nuestro país, y que se pueden clasificar en constitucionales y ordinarios. Esta clasificación será según se encuentren regulados por la Constitución Política Federal o en las leyes ordinarias.

El objetivo de este apartado consiste en analizar brevemente, los principios constitucionales, con el objetivo de que se comprenda lo mejor posible la fundación constitucional del tema en estudio.

De acuerdo a la división que el maestro Flores Zavala hace de los principios constitucionales, estos se dividen en tres grupos principales:

1. Principios Derivados de los preceptos constitucionales, que consagran las garantías individuales, "que no pueden ser violadas o coartadas por la actividad impositiva del Estado.

2. Principios derivados de los preceptos constitucionales que se refieren a la organización política del Estado Mexicano.

3. Principios derivados de los preceptos constitucionales referidos a la política económica.

1. Principios Derivados de los preceptos constitucionales, que consagran las garantías individuales

Dentro de este rubro encontramos el artículo 5o constitucional que consagra la libertad de trabajo, ya que a ninguna persona se le puede impedir que , se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siempre que sean lícitos. Además, añade este artículo, que a nadie se le puede privar del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Por lo tanto, si se establece un impuesto sobre determinada actividad, excesivamente onerosa que haga imposible el ejercicio de determinada actividad, ese gravamen será violatorio de esta garantía individual.

El artículo 13 constitucional dice que "nadie puede

ser juzgado por leyes privativas". Es decir, se consagra una garantía de igualdad, según la cual toda persona debe ser juzgada por leyes generales, impersonales y abstractas. Por la tanto, las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas, razón por la cual todo gravamen debe establecerse de tal forma que, cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto.

El artículo 14 constitucional establece que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

En la doctrina existen diferentes teorías sobre lo que debe entenderse por una ley retroactiva. El maestro Ernesto Flores Zavala(54) señala que la que es más aceptada es la de Merlin. Este autor hace la distinción entre derechos adquiridos y expectativas de derecho, y señala que los primeros son los que han entrado a formar parte del patrimonio del individuo, y los segundos son simples facultades o esperanzas.

(54) Cit.,. Pos., Miguel Villoro Toranza, Introducción al Estudio del Derecho (sexta edición; México Editorial. Por a, S.A., 1984)9 p. 244.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

79

La doctrina anterior es la aceptada por la Suprema Corte de Justicia(55) señala Flores Zavala que sin embargo esta teoría no puede aplicarse en materia tributaria, ya que se formuló en base al derecho privado y debido a esto se encuentran influidas por el principio de la autonomía de la voluntad y de su supremacía sobre la ley.

Por lo anterior Flores Zavala señala que, la tesis de Roubier es la aplicable al Derecho Tributario, señalando que dicha tesis consiste en el principio en que "la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia".

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 14 constitucional consagra la garantía de audiencia en los siguientes términos, "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 de los procedimientos y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

(55) Idem

Por criterio de la Suprema Corte de Justicia, no necesariamente el artículo constitucional citado se refiere a procedimientos judiciales, sino que: "la garantía de audiencia consignada en este artículo debe ser respetada también en los procedimientos que se lleven ante las autoridades administrativas."(56)

El artículo 16 constitucional establece en su primera parte que "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".

Por lo anterior, las autoridades fiscales al emitir cualquier resolución, deberán citar las disposiciones legales en que se apoyen para dicha emisión, así mismo, deben estar razonadas, para lo cual tienen que exponer los motivos en que se basan sus resoluciones.

Por otra parte, la parte final del primer párrafo del artículo que se comenta en relación con el segundo párrafo del mismo artículo establecen los requisitos constitucionales para la práctica de una visita

(56) García Máynez, op. cit., p.

domiciliaria.

"En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetivos que se buscan, a la que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia".

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

Es decir, la orden de visita domiciliaria debe provenir de autoridad administrativa, debe constar por escrito, debe hacerse constar el lugar en que se practicará, la persona visitada, el objeto de la diligencia, y al concluir la visita se deberá levantar un

acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Las formalidades para la práctica de una visita domiciliaria se encuentran establecidas en el CFF, y la falta de forma en su práctica debe traer por consecuencia la nulidad de la visita, y por ende dicha visita carecerá de efecto alguno.

Por otra parte el artículo 17 constitucional establece que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Los tribunales estarán expedidos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley; su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Del texto de este artículo se desprende que, por no quedar incluidas las deudas fiscales si es posible castigar con prisión las infracciones a las leyes tributarias. Así mismo, el artículo 201 del CFF establece que no hay condenación en costas en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Además, con los artículos 240 y 241 del CFF se cumple con este precepto constitucional, ya que en ellos se establece la excitativa de justicia, es decir, se establece el principio de la impartición expedita en la administración de justicia.

El artículo 22 constitucional dice que "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".

Este artículo prohíbe en su párrafo primero la confiscación de bienes. La confiscación consiste en "la adjudicación que hace el fisco de los bienes de un reo" (57) sin embargo en el párrafo segundo, se exceptúa

(57) Flores, Elementos derecho p. 151.

la regla general del párrafo primero, permitiendo la confiscación de bienes para el pago de impuestos o multas.

En relación a las multas excesivas, la Sala Auxiliar de la Suprema Corte(58) ha señalado que para determinar cuando una multa impuesta por autoridades administrativas es excesiva, debe tomarse en cuenta la gravedad de la infracción que las motiva, los prejuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia en la comisión del hecho infractor y la capacidad económica de la persona multada.

Por último, el párrafo primero del artículo 28 constitucional, dice en los "Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijen las leyes

La prohibición de que haya exención de impuestos se encuentra reglamentada en el artículo 13 de la Ley orgánica del artículo 28 constitucional en materia de monopolios en la siguiente forma:

(58) Ejecutoria edit. pers., Flores, Elementos de, p. 154.

"Se considera que hay exención de impuestos, cuando se releva total o parcialmente, a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonen en forma primitiva los impuestos ya causados"(59) de acuerdo Mayolo Sánchez lo que se persigue con esta prohibición constitucional es proteger la libre concurrencia económica, para evitar que una o más personas determinadas tengan una posición ventajosa o privilegiada, al liberarlas de pagar impuestos frente a otras que al realizar el supuesto de la ley, de si pagar impuestos."(60)

La interpretación tradicional que se ha dado a este precepto constitucional es la de considerar que lo que se prohíbe es la exención de impuestos concedida a título individual, es decir, no están prohibidas las exenciones generales que se otorguen en la ley a favor de cualquier persona que satisfaga los requisitos legales que se exijan.

Ernesto Flores Zavala no se encuentra de acuerdo con

(59) Idem, p. 158.

(60) Así lo señalan Ernesto Flores Zavala y Mayolo Sánchez Hdz.

este criterio, ya que dice que la constitución es terminante al prohibir la exención en el pago de impuestos. Llega a esta conclusión diciendo que los artículos constitucionales se deben interpretar relacionándose unos con otros, y que si se admite la indicada, se rompe con el principio de generalidad de los impuestos que se establecen en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

2. Principios derivados de los preceptos Constitucionales que se refieren a la organización política del Estado Mexicano

La fracción IV del artículo 31 constitucional establece lo siguiente:

Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De acuerdo al maestro Ignacio Burgoa, (61) en la disposición transcrita descansa todo el sistema tributario, razón por la cual tiene una importancia vital.

De acuerdo a Ernesto Zavala, el contenido de este precepto es el siguiente:

- a. Establece la obligación para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos. Los extranjeros de acuerdo a diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia (62), también tienen obligación de contribuir a los gastos públicos, ya que se benefician de las instalaciones públicas y de los servicios que presta el Estado.
- b. Las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, los Estados y los municipios.
- c. Que los impuestos deben establecerse por medio de

(61) Ejecutoria que se encuentra en el informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del año 1944, p. 63, elt. pos., Flores, Elementos de p. 180.

(62) Flores, Elementos de ..., p. 192

las leyes. Es decir, debe haber una ley previa que los establezca.

- d. Que deben establecerse para cubrir los gastos públicos.
- e. Que el Estado y municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.
- f. Que deben ser equitativos y proporcionales.

Por equidad se entiende que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, razón por la cual los individuos que se coloquen en una misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y derechos; la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación abstracta inserta en una ley. Esta capacidad contributiva se fija por el capital o la renta de cada contribuyente, razón por la cual los sujetos que poseen mayores bienes o perciben mayores ingresos deben pagar más impuestos.

Por otra parte, la fracción I del artículo 36 constitucional es el fundamento de existencia del registro Federal de Contribuyentes, ya que dice:

Son obligaciones del ciudadano de la República.

- I. Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista".

"Esta obligación constitucional constituye un control fiscal por medio del cual se combate la evasión. El incumplimiento de la misma, sin justa causa, trae como consecuencia la suspensión de los derechos o prerrogativas de los ciudadanos, ya que la fracción I del artículo 38 constitucional establece que los derechos o prerrogativas de los ciudadanos se suspenden. Por falta de cumplimiento, sin causa justificada, de cualquiera de las obligaciones que impone el artículo 36.

Por otra parte, la fracción IV del artículo 74 establece lo siguiente:

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV.- Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación y el del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la cuenta pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de ley de ingresos y los proyectos de presupuesto a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su cargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta a los mismos.

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

"La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión

financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

"Si del exámen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecerán discrepancias entre las cantidades".

De la lectura de este precepto se desprende que el presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos, tienen una duración de un año.

La autorización de los gastos que tiene que erogar la administración pública, para poder prestar los servicios públicos que constituyen su objeto, consta en el Presupuesto de Egresos para hacer frente a dichos gastos se requiere de recursos, los cuales constan en la Ley de Ingresos.

La cuenta anual que el Ejecutivo someta a la aprobación de la Cámara de Diputados tiene por objeto comprobar que, durante el año anterior el Ejecutivo se ajustó estrictamente a los gastos autorizados por el Presupuesto.

El artículo 73 en su fracción VII establece que "El Congreso tiene facultad": VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

De la lectura de los preceptos arriba transcritos se desprende que la elaboración de la Ley de Ingresos así como cualquiera otra de carácter tributario corresponde a las dos Cámaras. Pero el estudio y aprobación inicial de ellas de debe hacer primero en la Cámara de Diputados. Lo anterior se ve confirmado con el inciso h) del artículo 72 que dice, "La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones a impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

La fracción IV del artículo 115 establece lo siguiente:

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

caso:

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

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

- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación o los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.
- c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán

exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

"Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán las cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles".

De la lectura del precepto transcrito se observa que los municipios tienen independencia en la formación de su hacienda, ya que ésta se forma de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

A pesar de las múltiples reformas que ha sufrido este artículo, se han respetado los lineamientos básicos que el constituyente de 1917 le confirió al municipio, los

cuales son independencia de los ayuntamientos, la formación de su hacienda también independiente y el otorgamiento de personalidad jurídica.

Se considera que para que efectivamente los municipios sean autónomos, es una condición indispensable que constitucionalmente se les garantice la independencia de la hacienda.

De acuerdo al maestro Gabino Fraga la independencia de los municipios se debe a "la ingerencia directa y despótica que las autoridades centrales llegaron a tener en la administración municipal", motivo por el cual determinó un movimiento de reivindicación en favor de la libertad del municipio.

3. Principios derivados de los preceptos constitucionales referidos a la política económica

Dentro de este grupo encontramos a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional en el cual se establece que el Congreso tiene facultad para establecer contribuciones sobre el Comercio Exterior, sobre el Aprovechamiento y Explotación de los Recursos Naturales comprendidos en los párrafos 4o y 5o del artículo 27 constitucional, sobre

instituciones de crédito y sociedades de seguros sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación, y sobre empresa eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos, fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza.

Se establece que "Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

Por otra parte el artículo 117 constitucional establece que los estados en ningún caso pueden emitir estampillas, ni papel sellado, gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, prohibir ne gravar, directa e indirectamente, la entrada a su territorio, ni salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera, gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o

derechos cuya extracción de efectos por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía, expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia, gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (fracciones III a VII y IX).

En relación con el precepto anterior encontramos que la fracción IX del artículo 73, establece que el Congreso se encuentra facultado para impedir que se establezcan restricciones en el comercio entre las entidades federativas.

El artículo 131 establece que "Es facultad privativa de la federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la

circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117."

El último párrafo del artículo 131 establece un sistema de tarifas flexibles, de la siguiente forma:

"El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión, para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de importación y exportación, expedida por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando la estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá la aprobación el uso que hubiese hecho en la facultad concedida.

La fracción I del artículo 118 establece que los estados no pueden sin consentimiento de la Unión establecer derechos de tonelaje ni algún otro de puertos, ni imponer contribuciones y derechos sobre importaciones y exportaciones.

B. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

El artículo 90 constitucional por reforma publicada en el DOF el 21 de abril de 1981, establece que "la Administración Pública Federal sería centralizada y paraestatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso".

La ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en DOF el 29 de diciembre de 1976, establece en su artículo I que la administración pública centralizada se integra por la presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República.

Por otra parte, de acuerdo al artículo 80 constitucional el Poder Ejecutivo se deposita en un sólo individuo, que se denominará presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

El Presidente de la República de acuerdo a nuestra organización constitucional tiene un doble carácter el "De órgano político y de órgano administrativo". (63) El maestro Gabino Fraga dice que el carácter político, se deriva de la relación directa e indirecta que guarda con el Estado y con los otros órganos representativos del mismo, este carácter del Ejecutivo de la Unión se desprende de los artículos 39, 40, 41, 49 y 80 constitucionales.

El carácter administrativo del Ejecutivo consiste en ejecutar las leyes, pero no en forma mecánica sino que esta ejecución consiste en asegurar el mínimo de condiciones necesarias para la continuidad de la vida nacional, es decir, el mantenimiento del orden público y la marcha de los servicios públicos. (64).

Como autoridad administrativa, el Presidente de la República es el jefe de la Administración Pública Federal, ocupando el lugar más alto en la jerarquía administrativa.

(63) Cit., pos., Sánchez León, op. cit., p. 328

(64) Flores Elestentos de ..., p. 194

El maestro Acosta Romero señala que Secretaria de Estado es el órgano superior administrativo que auxilia al Presidente de la República en el despacho de los asuntos de una rama de la actividad del Estado. (65)

De acuerdo al artículo 11 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, los titulares de las Secretarías del Estado deben ejercer las funciones de su competencia por acuerdo del Presidente de la República.

El órgano que auxilia al Presidente de la República en la rama fiscal es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a la cual, en el artículo 31 de la multicitada Ley Orgánica, se le encomiendan como facultades las siguientes:

- I. Estudiar y formular 155 proyectos de leyes y disposiciones impositivas y las leyes de ingresos federal y del Departamento del Distrito Federal;
- II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y

(65) Sánchez Hernández, op. cit., p. 86

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 globales de los estímulos fiscales, estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación y evaluar los resultados conforme a sus objetivos, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes; administrar su aplicación en los casos en que no competa a otra Secretaría; así como comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los beneficiarios, a fin de ejercer las facultades fiscales que le confieran las leyes cuando los particulares se beneficien sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- V. Dirigir los servicios aduanales y de inspección

y de la policía fiscal de la Federación;

- VI. Proyectar y calcular los ingresos, de la Federación del Departamento del Distrito Federal y de las entidades de la Administración Pública Federal considerando las necesidades del gasto público federal que prevea la Secretaría de Programación y Presupuesto y la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la Administración Pública Federal.

- VII. Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende el Banco Central a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar servicio público de banca y crédito.

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

- IX. Realizar y autorizar todas las operaciones en que se haga uso del 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 tasas de moneda y ensaye;
- XIII. Ejercer las atribuciones que les señalen las leyes en materia de seguros, finanzas, valores y de organizaciones auxiliares del crédito;
- XIV. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- XV. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la Administración Pública Federal, o bien las bases para fijarlas, escuchando a las Secretarías de Programación y Presupuesto y de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que corresponda, y
- XVI. Las demás que le atribuyen expresamente las leyes y reglamentos.

**C. Reglamento Interior de la Secretario de Hacienda y
Crédito Público**

Del análisis de este Reglamento, se observa que son varias las unidades administrativas de la citada Secretaría, las que tienen ingerencia con la garantía que se otorga para asegurar el interés fiscal.

Por lo anterior este apartado tiene como finalidad, señalar cuáles son las unidades administrativas y qué facultades tienen, en relación a la garantía del interés fiscal.

1. La fracción XVII del artículo 10 y fracción X del artículo 140 señalan como facultad del Procurador Fiscal de la Federación y de las Subprocuradurías Fiscales Regionales, en relación a los asuntos de la competencia de las unidades administrativas regionales de la SHCP y de las autoridades de las entidades federativas coordinadas mediante el convenio o acuerdo en materia fiscal, con sede en su circunscripción territorial, respectivamente, la de vigilar la debida garantía del interés fiscal en recurso administrativo o en juicio.

2. Los fracciones XV, y XVI del artículo 11 señalan

como facultades de tesorero de la Federación las siguientes:

XV. Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen a favor del Gobierno Federal registrarlas, autorizar su sustitución, cancelarlas o hacerlas efectivas conforme a las disposiciones legales así como resolver los solicitados de dispensa de la obligación de garantizar el interés fiscal tratándose de créditos fiscales a cargo de contribuyentes sujetos al control presupuestal y de adeudos a favor del Gobierno Federal distintos de contribuciones y accesorios.

XVI. Intervenir en el otorgamiento de las garantías y vales a cargo del Gobierno Federal y sus accesorios.

3. La fracción XVIII del artículo 64 y fracción X del artículo 65, señalan como competencia de la Dirección General Técnica de Ingresos y de la Dirección de Servicios al Contribuyente, respectivamente, la de "Autorizar el pago diferido o en parcialidad de los créditos fiscales en las materias de su competencia

previa garantía de su importe y accesorios legales, tal como resolver sobre las solicitudes de dispensa en la garantía del interés fiscal, previo acuerdo de la Procuraduría Fiscal de la Federación cuando el crédito se encuentre controvertido."

La misma facultad se concede a la Dirección de Recursos de Revocación, en la fracción VI del artículo 68, con la salvedad de que, cuando resuelva sobre la dispensa en la garantía, el crédito impugnado en el recurso debe ser conexo a otro que esté controvertido ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La fracción XXIII del artículo 133, concede a las administraciones fiscales y regionales de la misma facultad, con la variante de que al resolver sobre la dispensa de la garantía se requiere el acuerdo de la Subprocuraduría Fiscal Regional cuando el crédito impugnado en el recurso sea conexo a otro que esté controvertido ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

4. La fracción X del artículo 67, señala como competencia de la Dirección de Liquidación, la de autorizar el pago diferido o en parcialidades de los

créditos fiscales, previa garantía de su importe legal, en lo relativo a los impuestos y subaccesorios, de carácter federal, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, excepto a los derechos y aprovechamiento y subaccesorios que no sean competencia de otra unidad administrativa de la SHCP o de otra Secretaría.

Además puede resolver sobre las solicitudes de dispensa de la garantía del interés fiscal previo acuerdo de la Procuraduría Fiscal de la Federación cuando el crédito se encuentre controvertido.

5. De acuerdo a las reformas que se hicieron a esta ley, publicadas en el DOF el día 19 de agosto de 1985 (en vigor al día siguiente) son atribuciones de la Dirección General de Aduanas y de la Dirección de Operación Aduanera (art. 87 fracción XXVIII y 91 Fracción V, respectivamente), la de aceptar, previa calificación las garantías que se otorguen respecto de contribuciones, accesorios, aprovechamiento o asuntos de su competencia, autorizar la situación de las citadas garantías y cancelarlas cuando proceda; conceder la prórroga de los plazos establecidos y las autorizaciones para el pago diferido o en las parcialidades de las citadas

contribuciones accesorios o aprovechamiento previa garantía de su importe; así como resolver las solicitudes de dispensa de la obligación de garantizar el interés fiscal, previo acuerdo de la Procuraduría Fiscal de la Federación cuando el crédito se encuentre controvertido".

6. El artículo 95, derogado a partir del 20 de agosto de 1985, en su fracción 12 señalaba como facultad de la Dirección General de Registro Federal de Vehículos y la fracción VI del artículo 114 señalada como facultad, de la Dirección de Registro y Control de Vehículos de "autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales en la materia de su competencia, previa garantía del interés fiscal".

7. La fracción VI del artículo 114 y fracción V del artículo 115 señalada como facultad de la primera Subprocuraduría Fiscal y de las direcciones de lo contencioso "A" y de lo contencioso "B", respectivamente, la de vigilar la debida garantía de interés fiscal en los juicios materia de su competencia.

8. La fracción XI del artículo 116 señalada como competencia de la segunda Subprocuraduría Fiscal, la de

vigilar la debida garantía del interés fiscal, en los recursos administrativos y juicios de su competencia.

9. La fracción VIII del artículo 118, señala como competencia de la Dirección de Asuntos Administrativos y Laborales, la de "vigilar la debida garantía del interés fiscal en los recursos de su competencia.

10. La fracción VI del artículo 124, señala como la facultad de la Unidad de Procedimientos Legales, la de "conceder prórrogas o plazos para pagos de adeudos a favor del Gobierno Federal, distintas de contribuciones y sus accesorios, con limitaciones que establezcan las disposiciones fiscales, y previa garantía de su importe y accesorios".

Además de acuerdo a la fracción VII del mismo artículo "se encuentra facultada para calificar, para su aceptación, las garantías a favor del Gobierno Federal, registrarlas, autorizar su substitución, cancelarlas y hacerlas efectivas conforme a disposiciones legales, así como resolver las solicitudes de dispensa de la obligación de garantizar el interés fiscal de los adeudos del Gobierno Federal distintos de contribuciones y sus accesorios y de créditos fiscales tratándose de sujetos a

control presupuestal federal".

11. El artículo 135 derogado partir del 20 de agosto de 1985, señalaba en su fracción XVIII como atribución de las Administraciones Regionales de Aduanas, por conducto de los servidores públicos autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de delegación respectivos, "conceder la prórroga de los plazos establecidos, así como el párrafo diferido en parcialidades de los impuestos, derechos y aprovechamientos en la materia de su competencia, previa garantía de su importe y accesorios legales".

12. Antes de que con fecha 13 de Agosto de 1985 se reformara la fracción III del artículo 141, las Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación, por conducto de los servicios públicos autorizados dentro de la circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de delegación respectivo, tenían facultad para dispensar el otorgamiento de la obligación de garantizar el interés fiscal de los adeudos a favor del Gobierno Federal, distintos de contribuciones y sus accesorios, así como de créditos fiscales tratándose de contribuyentes sujetos a control presupuestal federal. A partir del 20 de Agosto de 1985 se les suprimió esta

facultad.

13. Con las reformas publicadas en el DOF del 19 de Agosto de 1985, se establece en la fracción XXI del artículo 136, que es facultad de las Aduanas dentro de la circunscripción territorial, "aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen respecto de contribuciones, accesorios, aprovechamientos o asuntos de su competencia; controlar las citadas garantías, autorizar su sustitución y cancelarlas cuando proceda; conceder la prórroga de los plazos establecidos y las autoridades para el pago diferido o en parcialidades de las citadas contribuciones, accesorios o aprovechamientos, previa garantía de su importe; así como resolver las solicitudes de dispensa de la obligación de garantizar el interés fiscal, previo acuerdo de la Procuraduría Fiscal de la Federación cuando el crédito se encuentre controvertido".

Resulta de importancia conocer cuales son las autoridades que tienen facultad para conocer sobre la garantía del interés fiscal, ya que ellas son las competentes, según las atribuciones que se les confieren, para intervenir en relación al aseguramiento del interés fiscal.

D. Código Fiscal de la Federación

A continuación se examinará la forma en que el CFF regula la garantía del interés fiscal.

En el Código Fiscal vigente, la garantía del interés fiscal, se regula dentro del título V: "De los procedimientos administrativos", en su Capítulo II: "De las modificaciones y la Garantía del Interés Fiscal" (arts. 134 al 144).

El artículo 141 señala cuáles son las formas con las que los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal, siendo éstas:

- I. Depósito de dinero en las Instituciones de Crédito autorizadas para tal efecto.
- II. Prenda o hipoteca.
- III Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que

compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

En el mismo artículo se señala que, "la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes".

Por otra parte, el artículo 142 del CFF establece los casos en que procede garantizar el interés fiscal, los cuales son:

1. Cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

2. Cuando 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.

3. Cuando se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 154 del CFF.

4. En los demás casos que señala el mismo CFF, así como las demás leyes fiscales.

En relación a los casos en que procede garantizar el interés fiscal me remito a lo expuesto en el capítulo VI.

En el último párrafo del artículo 142 se establece que no hay obligación de otorgar garantías respecto de gastos de ejecución.

En el artículo 143 se indica que, las garantías otorgadas para asegurar el interés fiscal, consistentes en prenda, hipoteca, obligación solidaria asumida por tercero que compuebe su idoneidad y solvencia, así como en embargo en la vía administrativa, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En el último párrafo del artículo citado, se establece que "si la garantía consiste en depósito de dinero en Institución Nacional de Crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito

Público".

**F. Código Civil para el Distrito Federal en materia común
y para toda la República en materia Federal**

Resulta de importancia analizar el Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal (cc), ya que en primer lugar es de aplicación supletoria para la legislación fiscal y en segundo lugar en él se regula desde el punto de vista del derecho civil, las formas que existen de garantizar el interés fiscal.

Por lo anterior, el objetivo de este apartado consiste en señalar cuales son los aspectos más importantes que en la legislación civil se prevén, para cada una de las formas que el CFF señala para garantizar el interés fiscal.

1. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto

De conformidad el artículo 2516 del CC "el depósito es un contrato por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa, muebles o inmuebles que

aquél la confía, y guardarla para restituirla cuando la pida el depositante".

Lozano Noriega(66) al clasificarlo indica que se trata de un contrato bilateral, consensual y principal, y en relación a esta última característica, indica que es debido a que tiene una fisonomía jurídica propia y porque no depende de ningún otro contrato o de obligación para existir, y debido a esto se plantea el problema de que puede ser un contrato accesorio o no.

Ramón Sánchez Medal(67) por el contrario, al clasificar este contrato indica que es consensual, bilateral y oneroso por su naturaleza (aunque salvo pacto en contrario puede ser gratuito) y que además puede ser principal o accesorio, según los casos.

Lozano Noriega dice que "en realidad, esto que las leyes llaman "depósito", no es un depósito de derecho civil un contrato de esta naturaleza; la suma de dinero en que generalmente consiste ese llamado depósito, es una naturaleza jurídica desde el punto de vista civil que

(66) Burgoa, op. cit., p. 409

(67) Sánchez Hernández, op. cit., p. 88

prenda. La corresponde a esas operaciones que otras leyes llaman depósitos, es el de una prenda, y, en este caso, si podemos hablar de un contrato accesorio, pero no de un contrato accesorio de depósito, sino de prenda".

En el mismo sentido que Lozano Noriega, el Lic. Francisco Lerdo de Tejada(68) señala que "el depósito de dinero en realidad constituye prenda", y con el fin de fundamentar su criterio cita los artículos 2856, 2859, 2861, 2866 y 2883 de CFF, todos ellos artículos que regulan al contrato de prenda.

Por otra parte, en relación a las especies de este contrato, es unánime el criterio de que este contrato, dependiendo la ley que lo regule puede ser civil, mercantil o administrativo.

Será civil en cuanto el depósito no se encuentre regulado por el Código de Comercio o por alguna ley administrativa, es decir, este carácter se determina por exclusión.

(68) Gabino Fraga, Derecho Administrativo (vigésimasegunda edición; México: Editorial Porrúa, S.A, 1982), p. 173. En el mismo sentido Miguel Acosta Romero, Teoría General del Derecho Administrativo (cuarta edición; México: editorial Porrúa S.A., 1981), p. 84.

Será mercantil si las cosas depositadas son objetos de comercio o se hacen a consecuencia de una operación mercantil (art. 332 del Código de Comercio)."(69)

Por último, es un depósito administrativo "cuando por virtud de alguna autorización, licencia, permiso o concesión otorgada por el Estado a los particulares, exige la constitución del depósito de cierta suma de dinero para asegurar el cumplimiento de determinadas obligaciones fiscales en alguno de sus órganos administrativos".(70) Es decir, depósito administrativo es aquel que está regido por leyes administrativas. En relación a lo anterior Lozano Noriega señala como ejemplo al CFF cuando habla de esos depósitos de garantía para asegurar el cumplimiento de determinadas obligaciones de carácter fiscal, para asegurar el interés fiscal."(71)

2. Prenda

El contrato de prenda es aquel "por el que un deudor o un

(69) Fraga, op. cit., p. 55.

(70) Acosta, op. cit., p. 89

(71) Pedro Cuevas Figueroa. Análisis del procedimiento contencioso en el nuevo Código Fiscal, Memoria del VII Congreso Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, Toluca, Universidad Autónoma del Estado de México, (1982). p. 339.

tercero entrega al acreedor o a un tercero la posesión de un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de la obligación y su preferencia en el pago (2856 CC), con el producto de su venta en caso de incumplimiento de la misma obligación.

Son objeto del contrato de prenda bienes muebles susceptibles de ser enajenables, es decir, deben de estar en el comercio (art. 2856 CC), debido a que sirve para garantizar el cumplimiento de una obligación. De acuerdo al artículo 2857 del CC también pueden darse en prenda los inmuebles (art. 750, II CC), consistentes en los frutos pendientes de los bienes raíces, que deben ser recogidos en tiempo determinado, y se deberá inscribir en el Registro Público de la Propiedad para que surta efecto contrario tercero; la persona que da esta prenda será considerada como depositario de ellos, salvo pacto en contrario.

La prenda puede recaer sobre bienes corpóreos o incorpóreos (art. 2865 CC), y sobre dinero, en cuyo caso se transmitirá la propiedad al acreedor prendario (art. 336 Ley General de Título y Operaciones de Crédito). La prenda comprende también los accesorios de la cosa y todos los aumentos de ella (Art. 2888 CC).

La prenda es contrato unilateral ya que sólo crea obligación a cargo del acreedor prendario; en forma ya que debe constar por escrito (art. 2860 CC) y a veces se requiere de su inscripción en el Registro Público; es real ya que para que se tenga por constituida debe ser entregada al acreedor ya sea real o jurídicamente (art. 2858 CC); es accesorio, ya que garantiza el cumplimiento de la obligación y su preferencia en el pago (art. 2876, II y 2891 CC); es un contrato de garantía (art. 2856 CC).

En relación a la entrega jurídica de la prenda, el artículo 2859 CC señala que ésta se da cuando el acreedor y el deudor convienen en que quede en poder de un tercero, o un bien cuando quede en poder del deudor ya sea porque así se convino o porque lo autorice la ley, y en estos casos deberá inscribirse en el Registro Público para que surta efecto contra terceros. Es decir, se preve el caso de que no haya desposesión del bien que se dé en prenda, con lo cual resulta casi imposible acudir al Registro Público a ver si un bien mueble está o no aceptado en prenda.

La mejor publicidad tratándose de bienes muebles, es la desposesión, y sin ella se causan serios perjuicios a terceros.

De su clasificación observamos que la prenda no puede existir sin una obligación a la que sirva de garantía. El artículo 2870 CC establece que "puede darse en prenda para garantía de obligaciones futuras, pero en este caso no puede venderse ni adjudicarse la cosa empleada sin que se pruebe que la obligación principal fue legalmente exigible". En este caso la prenda sería contingente, es decir, si a obligación futura se cumple, la prenda valdrá, de no cumplirse no valdrá.

De conformidad el artículo 2867 CC se puede contribuir prenda para garantizar una deuda, aún sin consentimiento del deudor, y por lo tanto un tercero puede ser deudor prendario pero no principal.

El artículo 2868 establece que "nadie puede dar en prenda las cosas ajenas sin estar autorizados por su dueño". Ahora bien, si se prueba que el dueño de una cosa prestó su cosa a otro con el objeto de que la empeñara, la prenda será válida como si la hubiera constituido el mismo dueño (art. 2869 CC).

3. Hipoteca

El artículo 2893 del CC dice que "la hipoteca es una

garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que dan derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley". El artículo 2894 del CC señala que "los bienes hipotecados quedan sujetos al gravamen impuesto, aunque pasen a poder de terceros". El artículo 2895 del CC dice que "la hipoteca sólo puede recaer sobre bienes especialmente determinados".

El artículo 2919 de CC señala que "la hipoteca nunca es tácita, ni general, para producir efectos contra terceros necesita siempre de registro y se contrae por voluntad, en los convenios, por necesidad, cuando la ley sujeta a alguna persona a prestar esa garantía sobre bienes determinados".

En relación a la clasificación de este contrato es un contrato accesorio ya que por regla general, su existencia depende de una obligación de este contrato, es un contrato accesorio ya que por regla general, su existencia depende de una obligación general, razón por la cual se liga de manera permanente a la obligación principal, que de llegarse a extinguir, también extinguiría a la hipoteca. Sin embargo; el artículo 2921

prevé que la hipoteca puede garantizar obligaciones condicionales y obligaciones futuras.

Además es un contrato de garantía, ya que sirve para asegurar el pago de un crédito y su preferencia respectiva.

La hipoteca da nacimiento a un derecho real, el derecho real de hipoteca, por ello Borja Soriano define a este contrato como "aquel por virtud del cual nace un derecho real que afecta a un inmueble generalmente, para garantizar el cumplimiento de una obligación principal y su preferencia en el pago".(72)

La hipoteca sólo puede recaer sobre bienes especialmente determinados y no sobre todos los bienes del deudor.

Con el fin de que produzcan efectos sobre contra terceros la constitución, modificación y extinción de la hipoteca, deben inscribirse, cada uno de estos actos, en el Registro Público de la Propiedad.

(72) Flores, "Comentarios al...", p. 955.

Además la hipoteca es indivisible, por lo que se refiere al crédito garantizado y por lo que le toca al bien hipotecado, ya que "la hipoteca subsiste íntegra aunque por pago o por otro modo de extinción se reduzca la obligación garantizada y así mismo gravará cualquier parte de los bienes hipotecados que pueden aunque el resto de ellos hubieren desaparecido". (73)

Este principio tiene las siguientes excepciones: cuando se hipotecan varias fincas para seguridad de una misma deuda, debe precisarse por que parte del crédito responde cada bien (art. 2913 CC); cuando se hipoteque una finca susceptible de ser fraccionada, pueden obstinar liberaciones parciales.

En relación a los bienes que pueden ser hipotecados, únicamente pueden serlo aquellos susceptibles de ser enajenados. En el CC vigente se ha suprimido la exigencia de los Códigos Civiles de 1870 y 1884 acerca de que el objeto de la hipoteca debían ser bienes inmuebles, lo anterior, de acuerdo a Lozano Noriega(74) se debe a que reconoció que las diferentes leyes que permiten

(73) De Pina, Diccionario de..., p. 152.

(74) Fraga, op. cit., p. 104.

hipotecar bienes muebles, tales como la hipoteca de embarcaciones a que se refiere el Código de Comercio.

Pueden hipotecarse casi todos los derechos reales sobre bienes inmuebles, siempre y cuando sean enajenables y no estén estrictamente ligados a la persona de su titular; el dominio (2905 CC); la parte alicuota de copropiedad (2909 CC); la deuda propiedad (2900 CC); el usufructo (2093 CC); las servidumbres, si se hipotecan junto con el predio dominante (2898, III CC).

Los bienes hipotecados pueden volver a hipotecarse, ya que el pacto de no hipotecar es nulo (art. 2901 CC).

La hipoteca comprende aunque no se expresa, a las acciones naturales del bien hipotecado; a las mejoras hechas por el propietario en los bienes gravados; a los objetos muebles incorporados permanentemente por el propietario a la finca y que no pueden separarse sin menoscabo de esta o deterioro de esos objetos; a los nuevos edificios que el propietario construya sobre el terreno hipotecado, y a los nuevos pisos que levante sobre los edificios hipotecados (art. 2896 CC).

Los frutos industriales de los bienes hipotecados,

producidos antes de que el acreedor exija el pago de su crédito, y las rentas vencidas y no satisfechas al tiempo de exigirse el cumplimiento de la obligación garantizada, salvo pacto en contrato, no los comprenderá la hipoteca (art. 2897 CC).

De conformidad al artículo 2915 del CC, "La hipoteca constituida a favor de un crédito que devengue intereses, no garantiza el perjuicio de terceros, además del capital, sino los intereses de tres años", sin embargo puede pactarse que los garantizará por un plazo máximo de cinco años, que es el término para la prescripción extintiva de los réditos" (art. 1162 CC).

Por lo que se refiere a la capacidad que debe tener el constituyente de la hipoteca, el artículo 2906 CC establece que únicamente pueden hipotecar aquellas personas que pueden enajenar. Se requiere ser titular de la propiedad o del derecho real que se va a hipotecar, sin embargo un tercero con la conformidad o ignorancia o inconformidad del deudor puede constituir la hipoteca (art. 2904 CC).

Por lo que toca a la capacidad del acreedor hipotecario, basta con que tenga capacidad general para

contratar.

Se trata de un contrato formal, ya que debe otorgarse en escritura privada firmada por ambas partes y dos testigos, si el crédito garantizado no excede de dicha suma, independientemente del valor de la finca hipotecada (art. 2917 y 2317 CC). Para que produzca efecto contra terceros deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad.

De conformidad el artículo 2927 del CC "la hipoteca generalmente durará por todo el tiempo que subsista la obligación que garantice y cuando ésta no tuviera término para su vencimiento, la hipoteca no podrá durar más de diez años. Los contratantes pueden señalar a la hipoteca una duración menor que la de la obligación principal". El artículo 2939 del CC señala que "la hipoteca necesaria durará el mismo tiempo que la obligación que con ella se garantiza".

4. Fianza otorgada por institución autorizada

Comentarios

Ramón Sánchez Medal(75) define a la fianza como "el contrato por el que una persona, llamada fiadora, distinta del deudor y del acreedor en la determinada obligación, se obliga con este último a pagar dicha obligación, en caso de que el primero no lo haga". Esta definición es acorde con la que el CC da en su artículo 2794: "la fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace".

Lozano Noriega(76) al hablar de la fianza señala que "de acuerdo con la gran ley del concurso, la fianza no le otorga al acreedor ningún privilegio, como se lo otorgan la prenda y la hipoteca. El acreedor hipotecario y el pignoraticio pueden ejercitar su derecho, pueden cobrar separadamente de la masa de los demás acreedores porque ellos son privilegiados por ser titulares de un derecho

(75) Fraga, op. cit., p. 107.

(76) Raúl Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal (México: Colección de Textos Jurídicos Universitarios, 1983). p. 43.

real; es decir, de un derecho que les permite perseguir la cosa en manos de quien se encuentre”.

La fianza es un contrato unilateral ya que sólo engendra obligaciones para el fiador. Sin embargo Lozano Noriega nos dice que tratándose de las pólizas que otorgan las compañías afianzadoras, este contrato se asemeja a un contrato aleatorio de seguros “porque el pago que realiza el acreedor al fiador a cambio de la obligación que éste contrae, cumple la función de una prima en un contrato de seguros. La afianzadora garantiza al acreedor contra el riesgo de que el deudor sea insolvente. En este caso el contrato será bilateral, ya que no se sabe si la compañía afianzadora pagará más que el importe de las primas pagadas”.

Se trata de un contrato gratuito, ya que no hay reciprocidad en los provechos y gravámenes, ya que los beneficios son para el acreedor y las cargas para el fiador. Sin embargo, pueden ser onerosos, en cuyo caso el contrato es bilateral como arriba se indicó.

Además es un contrato de garantía y accesorio, ya que su validez depende de la exigencia de una obligación principal.

Por último se trata de un contrato consensual, ya que no requiere de formalidad alguna para su celebración.

La doctrina establece tres especies de fianzas: la convencional, la legal y la judicial. Esta clasificación es importante, ya que en las dos últimas el fiador debe acreditar su solvencia con bienes raíces inscritos a su nombre en el Registro Público de la Propiedad, y no goza de los beneficios de orden y de excisión, además el obligado a otorgar tales fianzas puede sustituir estas por prenda o hipoteca (art. 2850, 2851 y 2855 CC).

De conformidad con el artículo 2799 del CC "el fiador puede obligarse a menos y no a más que el deudor principal. Si se hubiere obligado a más, se reducirá su obligación a los límites de la del deudor. En caso de duda sobre si se obligó por menos o por otro tanto de la obligación principal, se presume que se obligó por otro tanto".

Para que pueda otorgarse la fianza debe existir una obligación principal que exista o que pueda llegar a existir, es decir, la fianza puede presentarse respecto de deudas futuras, cuyo importe no sea aún conocido, pero no se podrá reclamar contra el fiador hasta que la deuda

sea líquida (art. 2798 CC). Por último la obligación que se garantiza debe ser válida.

La fianza no puede existir sin una obligación válida, sin embargo, puede recaer sobre una obligación cuya nulidad pueda ser reclamada en virtud de una excepción puramente personal del obligado (art. 2797 CC).

Para ser fiador se requiere tener capacidad general para contratar, tener bienes suficientes para responder de la obligación que se garantiza y, el fiador deberá someterse a la jurisdicción del juez del lugar donde debe cumplirse con la obligación que se garantiza. Tratándose de la fianza legal y judicial, además de los requisitos anteriormente se requiere que tenga bienes raíces inscritos a su nombre en el Registro Público de la Propiedad. Si el fiador es una persona moral, deberá estar dentro de su objeto social la posibilidad de poder ser fiador.

De acuerdo al artículo 175 del CC, se requiere autorización judicial para que el cónyuge sea fiador de su consorte en asuntos que sean de interés exclusivo de éste, a no ser que se trate de otorgar caución para que el otro obtenga su libertad. Esta autorización no se

concederá si resultan perjudicados los intereses de la familia o de uno de los cónyuges.

El artículo 2804 del CC señala que en caso de que el fiador se volviera insolvente, el acreedor podrá pedir que sea sustituido por otro que reúna los requisitos señalados (capacidad y bienes suficientes). Si la persona que debiendo dar o reemplazar al fiador, no lo presenta dentro del término que el juez le señale, a petición de su legítima, quedará obligado a pagar de inmediato la deuda, aunque no se haya vencido el plazo (art. 2805 CC).

"Si la fianza fuere para garantizar la administración de bienes, cesará ésta si aquélla no se da en el término convenido o señalado por la ley, o por el juez, salvo los casos en que la ley disponga otra cosa" (art. 2806 CC).
"Si la fianza importa garantía de cantidad que el deudor debe recibir, la suma se determinará mientras se dé la fianza" (art. 2807 CC).

El fiador goza de los beneficios de orden, exclusión y división, los cuales consisten en lo siguiente:

- a. Beneficio de orden: consiste en que "el fiador no

puede ser compelido a pagar al acreedor, sin que previamente sea reconvenido el deudor" (art. 2814 CC). Es decir, el fiador es un "deudor accesorio" que sólo cumple a falta del cumplimiento del deudor principal y por lo tanto, no puede ser demandado sino hasta que el acreedor lo haya hecho en contra del deudor principal, y no haya podido cobrar a éste por falta de bienes y no por otra causa.

- b. Beneficio de excusión: consiste en que el acreedor, primero debe tomar todos los bienes del deudor principal y aplicarlos al pago de la deuda, y el fiador sólo quedará obligado por lo que falte, ya que de ser suficientes los bienes del deudor queda liberado.

De conformidad al artículo 2817 del CC, para que el beneficio de excusión aproveche al fiador se requiere: 1) que el fiador alegue el beneficio luego que se le requiera de pago; 2) que designe bienes del deudor que basten para cubrir el crédito y que se hayan dentro del distrito judicial en que deba hacerse el pago; 3) que asegure o anticipe competentemente los gastos de excusión.

El acreedor que no promueva la excusión, a pesar de que el fiador cumplió con los requisitos arriba citados, es responsable de los perjuicios que pueda ocasionar al fiador, y éste queda libre de obligación hasta la cantidad que alcancen los bienes que el fiador haya designado para la excusión (art. 2821 CC). El acreedor puede obligar al fiador a que haga la excusión en los bienes del deudor, de hacer el fiador la excusión y solicitar éste un plazo al juez para hacerla, debe concedérsele de acuerdo a las circunstancias de las personas y las calidades de la obligación (art. 2819 y 2820 CC).

Tanto el beneficio de orden como el de excusión pueden ser renunciados por el fiador.

c. Beneficio de división: se da cuando hay pluralidad de fiador.

En virtud de que la fracción I del artículo 141 del CFF establece que la fianza que se otorgue para garantizar el interés fiscal debe ser otorgada por "institución autorizada" es por lo que se hace necesario hacer algunos comentarios sobre la fianza de empresa a favor del fisco.

La fianza de institución autorizada es sin lugar a duda, la forma de garantizar el interés fiscal a la que con más frecuencia recurren los contribuyentes.

De acuerdo al maestro Humbreto Ruiz Quiroz(77), la forma de operar de las afianzadoras, es especial, cuando garantizan obligaciones a favor de la Hacienda Pública. "El deudor fiscal firma un documento que en el lenguaje de las compañías de fianzas se llama "solicitud", por una mala traducción de la palabra inglesa application, pero que jurídicamente debe llamarse propuesta u oferta, de acuerdo con la terminología correcta".

En este documento, continúa diciendo, se especifica el crédito que pretende garantizarse a favor del fisco, y se proponen a la fiadora las contragarantías, por medio de las cuales asegurará la recuperación de la que eventualmente llegare a pagar al fisco, además contestará un cuestionario redactado por la afianzadora, a fin de que ésta pueda aceptar o rechazar el otorgamiento de la fianza que se le propone.

Por el hecho de que se firme la solicitud no surge la

(77) Cuevas, op. cit., p. 352

obligación del solicitante (deudor) de pagar la prima, ni la obligación de la afianzadora de pagar la deuda ajena, sino que lo anterior nace hasta que se expide la póliza de la fianza, la que por tanto, tiene el carácter de aceptación de la oferta propuesta por el deudor.

Lo que sucede al celebrarse este contrato es que, hay un acuerdo de voluntades en el que la afianzadora se obliga a pagar una deuda ajena en caso de incumplimiento del deudor, y para este último surge la obligación de pagar una prima a favor de la afianzadora, a razón por la cual el acreedor de la fianza fiscal es la Hacienda Pública.

Por lo anterior es por lo que el Lic. Ruiz Quiroz (78) señala que el contrato es una estipulación a favor de tercero, criterio que comparto, y el cual se confirma con el que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia, en el siguiente sentido.

“En efecto, las fianzas a favor de la Hacienda Pública que otorgan las

(78) Emilio Margain Manautou, Introducción al Estudio del Derecho Tributario, p. 63.

compañías, son, en primer lugar, contrato porque: a) nace de un acuerdo de voluntades entre la fiadora y el proponente de la fianza; b) ese acuerdo de voluntades crea obligaciones recíprocas para las partes; o, en otros términos, a ese acuerdo de voluntades conviene la definición de contrato contenida en el artículo 1793 en concordancia con el 1792 del Código Civil. Por otra parte los artículos 1o. y 7o. de la Ley Federal de Instituciones de Finanzas previenen que estas empresas, solamente pueden otorgar fianzas a título oneroso, y para ello es indispensable que haya contrato que cree provechos y gravámenes recíprocos, como lo establece el artículo 1838 del Código Civil. No puede, en consecuencia, ser otra la fuente de la obligación de la institución fiadora; no puede nacer de una declaración unilateral de voluntad por que éste sólo puede crear obligaciones gratuitas a favor del destinatario en esa declaración y nunca crear deudas a cargo del mismo. En segundo lugar, la estipulación a favor de tercero no constituye una fuente de obligaciones distinta del contrato, sino que, por el contrario, es una parte del mismo, como lo dice el artículo 1868 del Código Civil citado y lo confirma el 1870. No difiere pues el contrato, sino que es apenas una forma de contratar en que por lo menos una

de las obligaciones que crea el acuerdo de voluntades, nace a favor de una tercero no contratante: el beneficiario de la estipulación. Por ello, en doctrina se la llama muchas veces contrato a favor de tercero, en vez de estipulación a favor de tercero, expresiones que, por lo demás, son perfectamente equivalentes".

"Este contrato bilateral y oneroso denominado fianza de empresa, nunca se concerta entre la fiadora y la hacienda pública. Esta nunca llega con la institución de fianzas a una acuerdo de voluntades, en virtud del cual la compañía asume la obligación de fiadora y el fisco la contraprestación consistente en el pago de la forma. Ese acuerdo de voluntades que hace nacer las obligaciones recíprocas, se efectúa entre el fiador y el fiado, estipulante de la fianza. Por eso, como la Suprema Corte de Justicia ha dicho, en estos casos, el Estado, con el nombre del fisco o de hacienda pública, es un mero beneficio de una pura relación contractual, pero respecto de la cual no es parte contratante, sino un tercero. La Tesorería de la Federación no contrata con las compañías fiadoras ni adquiere para con ellas obligación alguna de pagarle las primas, como contraprestación de la fianza onerosa sino que únicamente adquiere el derecho que nace del contrato estipulado a

su favor. Esta situación se hace más patente, al examinar el formulario de propuesta que firma el fiador, y la póliza, que es la notificación escrita del fiador al tercero beneficiario. La redacción misma de la póliza impide confundirla con una propuesta de contrato oneroso."

"En suma el contenido del artículo del Código Civil, que reglamenta la estipulación a favor de tercero, establece que ésta es un acuerdo de voluntades que crea derechos (contrato, según los artículos 1792 y 1793) a favor de un tercero, es decir, de quien no es contratante, aunque sea beneficiario. Además en el artículo 1870 se precisa que esos derechos nacen al perfeccionarse el contrato y no obstante, este acuerdo de voluntades está clasificado como declaración unilateral de voluntad, que se hace mediante un contrato con estipulación para tercero, cuyo efecto inmediato y directo es hacer nacer el derecho de tercero desde que se perfecciona el contrato a su favor. Esta clasificación es una especial forma de contratar, como declaración unilateral de voluntad, a pesar de ser un acuerdo de voluntades, es notoriamente una contradicción, algo que sí se opone a la razón, puesto que una cosa no puede ser y no ser al mismo tiempo; pero no puede atribuirse al Juez a

quo, sino únicamente al Código Civil, que al reglamentar una forma de contratación, es decir, de acuerdo de voluntades, lo hace en el capítulo denominado de la declaración unilateral de la voluntad. Contradicciones de ese tipo las hay en otras partes del mismo Código; por ejemplo, el artículo 1793 dice que el nombre de contrato, se reserva exclusivamente a los convenios que crean obligaciones o las transfieren, y el artículo 1792 dice que cuando además de crear obligaciones las extinguen o modifican, el mismo Código Civil en el artículo 2214, dice que "la novación es un contrato y como tal está sujeto a las disposiciones respectivas", a pesar de que en el artículo inmediato anterior dice que hay novación, cuando se altera substancialmente un contrato sustituyendo una obligación nueva a la antigua, es decir, este contrato no sólo crea una nueva obligación, sino que extingue una obligación anterior, que se sustituye con la nueva. Por tanto, la novación no debería ser clasificada como contrato, sino debía ser llamada convenio. La explicación es obvia: los códigos son ordenamientos legales, es decir colección de normas jurídicas, pero no tratados de derecho, y cuando el legislador se sale del campo normativo, para invadir el doctrinario, muchas veces se contradice y

aún llega a lo absurdo, como es el de llamar declaración unilateral de voluntad a lo que es un acuerdo de voluntades".

5. Obligación solidaria asumida por tercero que comprueba su idoneidad y solvencia

Manuel Borja Soriano(79) cita el concepto que de la solidaridad de Baudry Lacantineire et Barde, diciendo que es "Una modalidad que supone dos o varios sujetos activos o pasivos de una misma obligación, y en virtud de la cual, no obstante la divisibilidad de esta obligación, cada acreedor puede exigir y cada deudor está obligado a efectuar el pago total, con la particularidad de que este pago extingue la obligación respecto de todos los acreedores o de todos los deudores".

De acuerdo al CC la mancomunidad es el género, y tiene dos especies: la mancomunidad simple y la solidaridad.

La solidaridad es activa cuando hay pluralidad de acreedores, pasiva cuando hay pluralidad de acreedores y

(79) Lozano, op. cit., p. 415,"

deudores.

En el caso de la fracción IV del artículo 141 del CFF que establece que los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal mediante obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, estamos en presencia de una solidaridad pasiva, en virtud de que a partir del momento en que se constituye esta garantía hay pluralidad de deudores frente a la Hacienda Pública.

Por lo tanto, en este apartado analizaremos la solidaridad pasiva.

La solidaridad pasiva se da cuando dos o más deudores quedan obligados a responder cada uno por sí, en su totalidad, de la prestación de vida. Constituye una garantía en provecho del acreedor contra la insolvencia eventual de uno de los codeudores. Este tipo de solidaridad es más frecuente que la activa.

La solidaridad activa o pasiva, no se presume, ya que la misma resulta de la ley o de la voluntad de las partes (art. 1988 CC). Es decir, puede pactarse o por el contrario la ley la establece.

Las características de las obligaciones solidarias son: la unidad de objeto, es decir, que los codeudores solidarios deben todos un solo y mismo objeto; y la pluralidad de vínculos, o sea, que cada codeudor está obligado por un vínculo obligatorio distinto al de los otros.

De la primera de las características se derivan las siguientes consecuencias:

1. El acreedor puede exigir de alguno de los deudores, a su elección, toda la prestación a la que están obligados solidariamente, sin que el requerido pueda implorar el beneficio de división (art. 1987 CC). Además el acreedor puede exigir la prestación de todos los deudores a prorrata (art. 1989 CC).

2. "Cuando uno de los codeudores ha pagado el monto de la deuda, ésta se extingue por efecto de este pago y los vínculos obligatorios que unían al acreedor con los otros codeudores, desaparecen al mismo tiempo".

3. "El deudor solidario sólo podrá utilizar contra las reclamaciones del acreedor, las excepciones que se deriven de la naturaleza de las obligaciones".

(art. 1995 CC).

El artículo 2223 del CC señala que "por la novación hecha entre el acreedor y alguno de los deudores solidarios, quedan exonerados todos los demás codeudores".

El artículo 1991 del CC establece que "la novación compensación, confusión hecha por cualquiera de los acreedores solidarios, con cualquiera de los deudores de la mismo clase, extingue la obligación."

Los artículos 1145 y 1146 del CC señala que "la excepción que por prescripción adquieran los codeudores solidarios, no aprovechará a los demás sino cuando el tiempo exigido haya debido correr del mismo modo para todos ellos", en el caso anterior, "el acreedor sólo podrá exigir a los deudores que no prescribieron, el valor de la obligación deducida la parte que corresponda al deudor que prescribió".

Las causas que interrumpen la prescripción respecto de uno de los deudores solidarios, la interrumpen también respecto de los otros (art. 1169 CC).

En relación a la segunda característica de las obligaciones solidarias (un mínimo objeto), existen las siguientes consecuencias:

1. "Si el acreedor o los acreedores, reclaman todo de uno de los deudores y resultase insolvente, pueden reclamarlo de los demás o de cualquiera de ellos. Si hubieren reclamado sólo parte, o de otro modo hubiesen consentido en la división de la deuda, respecto de alguno o algunos de los deudores, podrán reclamar el todo de los demás obligados, con deducción de la parte del deudor o deudores liberados de la solidaridad (art. 1989 CC)".(80)

2. Además el deudor solidario puede utilizar contra las reclamaciones del acreedor, las excepciones que le sean personales (art. 1995 CC).

3. La obligación puede extinguirse respecto de un deudor y quedar subsistente respecto de los otros. Vgr, la remisión de deuda que el acreedor haga a uno de los deudores.

(80) Sánchez Medal op. cit., p. 242.

Por otra parte, el artículo 1998 establece que "si muere uno de los deudores solidarios dejando varios herederos, cada uno de éstos está obligado a pagar la cuota que le corresponda en proporción a su haber hereditario, salvo que la obligación se indivisible; pero todos los coherederos serán considerados como un solo deudor solidario, con relación a los otros deudores".

"Si la cosa hubiere perecido o la prestación se hubiere hecho imposible sin culpa de los deudores solidarios, la obligación quedará extinguida. Si hubiere mediado culpa de parte de cualquiera de ellos, todos responderán del precio y de la indemnización de daños y perjuicios, teniendo derecho los no culpables de dirigir su acción contra el culpable o negligente" (art. 1997 CC). Cuando por el no cumplimiento de la obligación se demanden daños y perjuicios, cada uno de los deudores solidarios responderán íntegramente de ellos" (art. 2002 CC).

Borja Soriano(81) establece que "no estando los codeudores solidarios obligados por el todo sino respecto

(81) Lerdo de Tejada, Código Fiscal..., . p. 20

del acreedor, y no estando obligados los unos respecto de los otros sino cada uno por su parte, cuando uno de los codeudores ha pagado la deuda, queda por repartir la carga de ella entre todos". En relación a esto, el artículo 1999 del CC establece que "el deudor solidario que paga por entero la deuda, tiene derecho de exigir de los otros codeudores la parte que a ellos les corresponda. Salvo convenio en contrario, los deudores solidarios están obligados entre sí por partes iguales. Si la parte que incumbe a un deudor solidario no puede obtenerse de él, el déficit debe ser repartido entre los demás deudores solidarios, aún entre aquellos a quienes el acreedor hubiera liberado de la solidaridad. En la medida que un deudor solidario satisface la deuda, se subroga en los reditos del acreedor.

Por último, siguiendo con las ideas de Borja Soriano, la solidaridad pasiva se puede extinguir por renuencia del acreedor, la que puede ser en favor de todos los deudores (absoluta) o sólo de uno o alguno de ellos (relativa). En el primer caso la obligación se convierte en simplemente mancomunada, en el segundo caso el acreedor sólo podrá reclamar de los demás deudores el todo menos la deducción hecha al o a los deudores liberados.

6. Embargo en la vía administrativa

La fracción V del artículo 141 del CFF prevee como una de las formas de garantizar el interés fiscal, al embargo en la vía administrativa.

A diferencia de los Códigos Fiscales de 1938 y de 1966, en el vigente se habla de "embargo en la vía administrativa" y no de "secuestro en la vía administrativa", como una de las formas de garantizar el interés fiscal.

Los Códigos Fiscales que precedieron al vigente, empleaban como sinónimos de secuestro al embargo, considerándolos como si fueran lo mismo, ya que al reglamentar al secuestro administrativo empleaban indistintamente ambas palabras.

Por otra parte, el maestro José Becerra Bautista, señala que para el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, ambas palabras son consideradas como sinónomas ya que al artículo 549 de dicho Código Procesal dice: "Recayendo el secuestro sobre bienes muebles", es decir, emplea indistintamente estos dos términos. Al igual que el anterior ordenamiento, el Código Federal de

Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en el Derecho Procesal Fiscal (art. 197 CFF) considera a ambos términos como sinónimos.

El embargo administrativo se encuentra regulado en el CFF (art. 151 al 163), en el Reglamento del CFF (art. 66) y supletoriamente en el Código Federal de Procedimientos Civiles (art. 197 CFF).

El maestro Carlos Arellano García(82) señala que "el embargo es una institución jurídica en la que se afectan bienes o derechos de una persona física o moral, por mandato de autoridad estatal, para garantizar el pago de prestaciones pecuniarias a un sujeto pretensor.

El doctor Arellano al analizar el concepto transcrito señala que es una institución jurídica debido a que en él hay un conjunto de relaciones jurídicas unificadas con vistas a una finalidad común. Para corroborar lo anterior dice que "el embargo no se agota en un acto único, pues hay relaciones jurídicas entre el juez y las

(82) Además se recomienda ver los artículos 75, fracciones XVII y XVIII del Código de Comercio. Desde el punto de vista del criterio subjetivo, será depósito mercantil si se realiza entre comerciantes, salvo prueba en contrario.

partes entre el actuario y las partes, entre el depositario y las partes, entre los terceros y las partes, los valuadores y las partes. La finalidad común del embargo es garantizar el pago de prestaciones pecunarias a cargo del sujeto que tolera la afectación de los bienes o derechos que le pertenecen".

El maestro Arellano señala que "lo más esencial en el embargo es la afectación de bienes o derechos. Los derechos y bienes se encuentran en el patrimonio del deudor y responden genéricamente por todos los deudores a cargo del titular en esos derechos y bienes pero, en virtud del embargo, ya en especial, los bienes están encauzados a responder por el importe de adeudos concretos. La responsabilidad ya no es genérica está específicamente dirigida a unos derechos o bienes determinados".

En virtud de que las personas físicas o morales son entes capaces de derechos y obligaciones continúa diciendo el maestro Arellano, es lógico que el embargo tienda a afectar el patrimonio de ellas.

"El embargo es una determinación de un órgano del Estado pues, todo embargo es resultado del ejercicio del

imperio Estatal, pues de manera unilateral, imperativa y coercible se impone al sujeto pasivo el secuestro de bienes para garantizar un adeudo. El doctor Arellano habla de autoridad estatal, ya que no sólo la autoridad jurisdiccional puede realizar un embargo, "así un embargo puede decretarlo y realizarlo una autoridad fiscal o una autoridad laboral que son autoridades estatales pero no pertenecientes al Poder judicial".

"Es verdad que, en la materia fiscal existe el embargo convencional que acepta el deudor pero, para que funcione requiere el mandato de una autoridad que lo permite y lo decreta".

El maestro Arellano incluye dentro del concepto que transcribía al elemento consistente en que el objetivo del embargo es garantizar el pago de prestaciones pecunarias, ya que antes de que se practique éste, hay una cuantificación sobre las prestaciones pecunarias que se deben garantizar.

G. OPINION PERSONAL

La doctrina sobre la garantía del interés fiscal es escasa, sobre todo en relación al derecho mexicano. Lo

anterior debido a que no todos los tratadistas de derecho fiscal tratan el tema, y los que lo hacen, con excepciones, se limitan a transcribir los artículos respectivos de las legislación, definiendo tan sólo cada una de las maneras que se establecen como idóneas para asegurar el interés fiscal.

1. Razón de ser de los privilegios del crédito fiscal

De acuerdo al artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de las manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Como toda obligación es lógico que la misma sea susceptible de reforzarse. Por tratarse de una obligación, que en caso de llegarse a incumplir se verían afectados los servicios públicos que constituyen la actividad del Estado y por tanto, se entorpecería la actividad del mismo, es evidente que el reforzamiento de que debe gozar esta obligación a favor del Estado, tiene que ser diferente al aseguramiento de otras obligaciones.

Sin embargo, este reforzamiento no debe ser de tal

forma ejecutivo que atente contra el triunfo de la justicia e implique la imparcialidad de los tribunales. La garantía del interés fiscal es en la mayoría de los casos, un factor decisivo para que los contribuyentes ejerzan el derecho a obtener impartición de justicia.

Por lo anterior, los Estados modernos han dictado normas destinadas a cubrir los créditos del Estado de garantías.

2. Privilegios o garantías del crédito fiscal

La doctrina es unánime en denominar el derecho del crédito fiscal a favor del Estado como un crédito "privilegiado", debido a que existen normas, que además de facilitar su recaudación le atribuyen una posición preeminente con relación a otros tipos de obligaciones.

A pesar de que el concepto moderno de privilegio, de acuerdo a Rafael de Pina(83), es el de una "norma jurídica de naturaleza excepcional dictada en beneficio de una persona o de una clase social o profesional a

(83) Humberto Rodríguez Domínguez, et al., El Tratamiento Fiscal de los Contratos, p. 135 Y 136.

título de concesión graciosa", se considera que la denominación de "privilegio" no es adecuada debido a lo siguiente:

- a. El privilegio "choca con el sentido general e igualitario del derecho moderno". No obstante que actualmente son interpretados con un criterio muy diferente al anterior(84).
- b. La palabra privilegio proviene del latín "privilegium" que significa "ventaja exclusiva". Tiene por sinónimos los siguientes: exclusiva, favor, monopolio, prerrogativa. (85).

Por lo anterior, con el fin de evitar un mal entendido sobre la forma en que se emplea en este caso la palabra privilegio, y toda vez que es indispensable que el crédito fiscal goce de garantías que aseguren su cumplimiento, pensamos que un término más apropiado es el de "garantías del crédito fiscal".

Siguiendo al licenciado de la Garza, considero que

(84) Lozano, op. cit., p. 420

(85) Manuel Borja Soriano, Teoría General de las Obligaciones, Tomo II, p. 138.

los privilegios (o garantías) de que está revestido el crédito fiscal son de naturaleza pública, ya que la facultad de crearlo, con el fin de asegurar el cobro de los tributos es inherente al derecho de crear y aplicar los tributos, por lo que su naturaleza es de derecho público; además que las garantías fiscales son un atributo propio de la naturaleza del crédito fiscal. (86)

3. Características de los privilegios del crédito fiscal

Comulgamos con las características que Giuliani Fonrouge atribuye a los privilegios del Estado por los atributos:

- a. Tiene su fundamento en la naturaleza pública y especialmente de la obligación que tutela, diferente en esencia de las obligaciones de derecho privado y situado en un plano distinto de éstas, ya que los privilegios civiles regulan conflictos entre intereses privados, y en el derecho tributario el conflicto se plantea entre uno o varios intereses privados y el interés público.

(86) Sánchez Meda op. cit., p. 423.

- b. "Guarda íntima conexión con el poder tributario y, por tanto, constituye una institución de derecho público".

- c. "El Código Civil y las leyes mercantiles regulan relaciones de orden privado de manera que sus normas en materia de privilegios fiscales sólo tienen carácter supletorio y rigen en cuanto no se opongan o desvirtúen disposiciones de derecho público, contenidas en las leyes tributarias".

4. Privilegios del fisco en el Código Civil

Los artículos a los que se hará referencia se ubican dentro del libro cuarto: "de las obligaciones", tercera parte título primero: "de la concurrencia y prelación de los créditos del CC."

El artículo 2980 del CC establece una garantía real a favor del fisco, para ser pagado preferentemente a otros acreedores con el valor de los bienes que causaron un impuesto, ya que dice: "Preferentemente se pagarán los adeudos fiscales provenientes de impuestos, con el valor de los bienes que los haya causado".

De conformidad a la fracción II del artículo 2995 del CC, el fisco es un acreedor de segunda clase cuando se trata de créditos fiscales distintos de los mencionados en el artículo 2980 CC.

En relación a los artículos citados, el maestro Flores Zavala(87) señala que "el privilegio establecido en el Código Civil, difiere del que establecen las leyes tributarias que afectan determinados bienes a un impuesto, porque el del Código Civil sólo es para el efecto del pago preferente al fisco frente a otros acreedores del deudor, en tanto que la afectación que hacen las leyes tributarias, por su misma naturaleza, implica el derecho de persecución y da lugar a responsabilidad objetiva".

Los créditos fiscales, además de estar garantizados en la forma arriba citada, también se garantizan a través de las sustituciones y responsabilidad por solidaridad, a que se refiere el artículo 26 del CFF, así como por cualquiera de las maneras que establece el artículo 141 del CFF.

(87) Lozano, op. cit., p. 688.

5. Créditos preferentes a los fiscales

Resulta de suma importancia señalar cuáles son los créditos que tienen preferencia en su pago sobre los fiscales. De conformidad al artículo 149 del CFF, como regla general, el fisco federal tiene preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir. Esta regla general tiene las siguientes excepciones:

1) Los deudores garantizados con prenda o hipoteca.- Para que esta excepción sea aplicable, es indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efecto la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público que corresponda. Debe mencionarse que la gran mayoría de los créditos que se encuentren garantizados con prenda no participan de esta excepción, ya que son raras las garantías prendarias que se incriben en el Registro Público.

2) Los alimentos.- Para que opere esta excepción es indispensable que la demanda por adeudo de alimentos se haya presentado ante las autoridades competentes antes de que surta efecto la notificación del crédito fiscal.

3) Los salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo.

Por otra parte, en el párrafo tercero del artículo que se comenta, se establece que la vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacer valer el recurso administrativo.

Así mismo, en el último párrafo de este artículo, se establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie el juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del aumento deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En íntima relación con el artículo 149 del CFF encontramos los siguientes preceptos:

1) Artículo 123, apartado A, fracción XXIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos:

"Los créditos en favor de los trabajadores por salario o sueldo devengados en el último año, y por indemnizaciones, tendrán preferencia sobre cualquiera otros en los casos de concurso o de quiebra".

2) Artículo 113 de la Ley Federal del Trabajo:

"Los salarios devengados en el último año y las indemnizaciones debidas a los trabajadores son preferentes sobre cualquiera otros créditos, incluidos los que disfruten de garantía real, los fiscales y los a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social sobre todos los bienes del Patrón".

3) Artículo 2861, 2940, así como los artículos 2980 y 2995 del CC:

"Artículo 2861.

"Cuando la cosa dada en prenda sea un título de crédito que legalmente deba constar en el registro público, no surtirá efecto contra terceros el derecho de prenda sino desde que se inscriba en el registro".

Artículo 2940.-

"La hipoteca produce todos sus efectos jurídicos contra terceros mientras no sea cancelada su inscripción".

4) Artículo 261 último párrafo, 262, 263, 265 de la ley de Quiebras y Suspensión de Pagos:

Artículo 261 último párrafo.-

"Los créditos fiscales tendrán el grado y la prelación que fijen las leyes de la materia".

CAPÍTULO III
EXÉGESIS DE LA LEGISLACIÓN FEDERAL

A. Formas de garantizar el interés fiscal

De conformidad al Artículo 141 del CFF los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal en cualquiera de las siguientes formas:

- I.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- II.- Prenda o hipoteca.
- III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV.- Obligación solidaria asumida por terceros que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V.- Embargo en la vía administrativa.

En virtud de que en el capítulo III se habló sobre cada una de las maneras que se pretendía asegurar el interés fiscal me remito a lo ahí expuesto. A pesar que

el CFF vigente, inexplicablemente no contempla la figura del pago bajo protesta, se ha considerado relevante hablar del mismo, debido a que en gran parte de la República es aceptado como una forma de garantizar el interés fiscal .

B. Pago bajo protesta

1. Concepto

El pago bajo protesta se da cuando un contribuyente "que se encuentra inconforme con el cobro de un determinado tributo, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero haciendo constar que se propone intentar los recursos o medios de defensas legales que procedan, a fin de que el pago de que se trate se declare infundado y nazca así el derecho de solicitar su devolución." (88)

Bielsa(89) entiende por pago bajo protesta, "La declaración voluntaria del contribuyente, oponiéndose al pago del impuesto o haciéndolo bajo reserva de mantener o invocar el derecho oponible al pago. Este requisito

(88) Sánchez Medal, op. cit., p. 386.

(89) Lozano, op. cit., p. 605.

resulta "sine que non".

Como norma general para poder ejercer judicialmente todo derecho al respecto."

Para Margain Manautou(90) el pago bajo protesta "es aquel que el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber o cuya legalidad combatirá."

2. Anteproyecto del código fiscal de la federación de 1966

A principios del año de 1966 el Secretario de Hacienda y Crédito Público designó una comisión que tuvo por encargo elaborar un anteproyecto del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior debido a que el CFF de 1938 requería modificaciones substanciales, que lo hicieran acorde con las leyes impositivas fiscales vigentes en aquella época. Este trabajo tenía que realizarse en un año.(91)

(90) Humberto Ruiz Quiroz, "Naturaleza Jurídica de la Fianza de Empresa a favor del Fisco", Tomo III, p. 957.

(91) Ejecutoria dictada el 25 de mayo de 1957 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. cit, pos., Ruiz Quiroz, op. cit., p. 961.

En relación al pago bajo protesta se dijo que esta forma de garantizar el interés fiscal, que establecía la fracción I del artículo 12 del CFF de 1938, se suprimía ya que a juicio de la comisión que elaboró el anteproyecto que se comenta, este tipo de pago implica el cumplimiento de la obligación, y ésta se extingue aún cuando aquél se haga con la salvedad o protesta de inconformidad por parte del sujeto pasivo.

Por lo tanto, continúa diciéndose, si se extingue la obligación no es válido hablar de garantía de la misma. Como consecuencia de la protesta sólo queda a salvo el derecho de quien hace el pago de repetir en caso de que éste resulte indebido.

Por lo anterior se propuso en dicho anteproyecto que este pago se trasladará al capítulo de pago, y así es como se estableció en el CFF de 1966, es decir, dentro del título segundo, capítulo II: "Del nacimiento y extinción de los créditos fiscales".

3. Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1966

El párrafo quince de la exposición de motivos del CFF de

1966(92), que el Presidente de la República presentó a la comisión de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión "de las normas relativas a la forma de garantizar los créditos fiscales (artículo 12) se excluyó el pago "bajo protesta" porque el pago extingue la obligación, aunque se haga con salvedad o protesta y en esa situación no es válido hablar de garantía. Sin embargo, se mantuvo la regulación, del pago protesta (artículo 25) con objeto de que, cuando el pago se haga con esa salvedad el interesado puede intentar los recursos que estime pertinentes y si no lo hace así la protesta quedará sin efecto y el pago se considerará como definitivo."

De la lectura del párrafo transcrito se observa claramente que en la iniciativa del CFF que el licenciado Gustavo Díaz Ordaz presentó a la consideración de la H. Cámara de Diputados, se esgrimen exactamente las mismas razones que la comisión que elaboró el anteproyecto del CFF de 1966 adujo.

4. Código Fiscal de la Federación de 1966.

El artículo 25 del CFF de 1966 regulaba al "pago bajo

(92) Borja. op. cit., Tomo II, p. 349.

protesta" de la siguiente forma:

"Podrá hacerse el pago de los créditos fiscales bajo protesta" cuando la persona que lo haga se propone intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento.

"Las autoridades a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberá hacer constar que éste se efectuó bajo protesta. A la falta de esta constancia bastará que el interesado previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectúa bajo protesta.

"La protesta quedará sin efecto y el pago se considera definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo, cuando no se promuevan los recursos o medios de defensa, o fueren rechazados o sobreseídos o cuando de la resolución que se dicte resultare la procedencia del pago".

A decir del Licenciado Lerdo de Tejada(93) este

artículo establece que el pago liso y llano implica consentimiento con la resolución y solamente que previa o simultáneamente éste se haga constar a la oficina receptora o a la Secretaria de Hacienda que se hizo "bajo protesta", podrá el particular intentar los recursos o defensas para impugnar la resolución".

El artículo transcrito establecía que el pago así efectuado extinguía el crédito fiscal y no implicaba consentimiento con la disposición o resolución a la que se daba cumplimiento, razón por la cual Rodríguez Lobato(94) señala que en caso de que un contribuyente obtuviera una resolución favorable hay lugar a la devolución del pago, ya que se considera que hubo un pago de lo indebido sin que dicho pago se originara en un error del contribuyente.

De acuerdo a Fonrouge(95) "la protesta tiene su explicación más que justificación en la conveniencia de prevenir al Estado acerca de una posible controversia y restitución del importe recaudado, a fin de que adopte

(93) Borja. op. cit., Tomo II, p. 357.

(94) Borja. op. cit., Tomo II, p. 359 y 360.

(95) Borja. op. cit., Tomo II, p. 365.

los recaudos de orden financiero y contable para hacer frente a tal eventualidad".

El Bufete Blancarte(96) al comentar el CFF de 1966 en relación al pago bajo protesta, señaló que el hecho de no ser considerado como una manera de garantizar el interés fiscal, se debe a que la SHCP consideró que era más fácil este sistema, pero que sin embargo no tiene la menor importancia al cambio para los contribuyentes.

5. Comentarios acerca de la desaparición del pago bajo protesta en el Código Fiscal de la Federación vigente

A. Iniciativa del Ejecutivo

Resulta realmente inconcebible que en la iniciativa del CFF que el Ejecutivo de la Unión puso a la consideración de la H. Cámara de Diputados, no se diga absolutamente nada de cuáles fueron las razones que motivaron la desaparición del pago bajo protesta en el CFF vigente.

Más absurdo resulta el hecho de que la Cámara de

(96) José Becerra Bautista, El Proceso Civil en México, p. 304.

Diputados, haya aceptado la supresión del pago bajo protesta sin conocer los motivos de por qué el Ejecutivo de la Unión considero que dicho pago debía suprimirse.

Lo anterior tan sólo confirma el hecho del poco estudio que el Ejecutivo de la Unión y la Cámara de Diputados efectuaron al realizar el CFF vigente. En efecto, esto se corrobora con las reformas, adiciones y derogaciones de que fue objeto este Código después de ser publicado en el DOF.

B. Opiniones doctrinales sobre el pago bajo protesta

El licenciado Lerdo de Tejada(97) señala que el origen de este pago se encuentra en el derecho norteamericano, pero el año de 1936 desapareció. Además dice que casi todos los ordenamientos tributarios modernos lo han suprimido.

El piensa que el pago liso y llano constituye el cumplimiento de una obligación y un acto de buena fe, y, que si se realiza dentro del término que señalen las leyes especiales no debe ser impedimento para que si se

(97) Carlos Arellano García, Derecho Procesal Civil, pp. 534 y 536

descubren arbitrariedades o irregularidades posteriormente, se impugnen éstas legalmente.

El Licenciado Lerdo de Tejada dice que "el pago liso y llano constituye el cumplimiento de la obligación, pero debe ser independiente del consentimiento, que si aquél se hizo el primer día del término legal y no se determinó previa o simultánea el "protesto", en los términos del artículo 25 (se refiere al CFF de 1966), ya no proceden los recursos legales, situación que no es justa, debido a que "se niega la garantía constitucional de ser oído y vencido en juicio a quien ha cumplido debidamente, pero ha visto afectado en sus derechos por la actuación culpable del fisco descubierta con posterioridad."

Por otra parte, señala que el requisito de que la constancia "bajo protesta" sea previa o simultánea al pago es injusta, "ya que si se tienen 15 días para pagar y si el pago se puede posteriormente hacer se consigna, pues el pago así realizado extingue el adeudo".

En opinión del autor se comenta, el artículo 25 del CFF coarta o restringe los derechos o prerrogativas de los particulares.

Por lo tanto, se fuera o no intentar recursos, defensa o defensas era mejor que los contribuyentes realizaran todos los pagos bajo protesta.

Para Adolfo Arrijoja Vizcaino(98) resulta, inexplicable que el CFF en vigor no regule el pago bajo protesta y considera que es injusto, ya que "los recargos corren ilimitadamente desde la fecha de exigibilidad del tributo hasta que el pago se efectúe" (debe aclararse que así se estableció al ser publicado el 31 de diciembre de 1982 en el DOF el CFF.vigente, sin embargo debido a fuertes objeciones sobre el particular se cambio, por la de que no excedieran del 250% del monto del crédito fiscal).

Este autor señala que, debido a que la duración promedio del trámite de recursos y medios de defensa en materia fiscal es de alrededor de 2 años, lo más aconsejable es que el contribuyente que desea impugnar una resolución lo pague bajo protesta, con el fin de garantizar el interés fiscal y, evitar que corran recargos.

(98) Ruiz Quiroz op. cit., pp. 963 a 966.

Por lo anterior, Adolfo Arrijoja, con el cual estamos de acuerdo, indica que la omisión de este pago resulta en perjuicio de los contribuyentes, y por tanto deberá subsanarse la omisión por la autoridad administrativa con fundamento en la fracción II del artículo 39 del CFF que dice: "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: II Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, la base, la cuota, la tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones, de las mismas, a fin de facilitar, el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes".

C. Devolución de cantidades pagadas indebidamente

El artículo 22 del CFF vigente señala que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

El segundo párrafo del artículo citado prescribe que "si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en

cumplimiento de un acto de autoridad derecho, la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del último párrafo de este artículo.

El cuarto párrafo del mismo artículo, señala que "el contribuyente, que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtengan resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista por los recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago".

De la lectura del artículo anterior, se desprende que para la procedencia de la evolución es necesario que el pago se haya efectuado en cumplimiento de acto de autoridad. Por lo tanto, si el pago se hace en forma espontánea, sin que haya mediado acto de autoridad, no

procederá la devolución aún y cuando se trate de un pago indebido.

Se vuelve más equitativo el CFF vigente en relación al anterior, ya que ahora se prevé que si se hace el pago debido a una contribución determinada por la autoridad y se obtiene resolución favorable (total o parcialmente), el fisco tiene obligación de cubrir intereses al contribuyente sobre las cantidades pagadas indebidamente, contados a partir de la fecha en que se efectuó el pago.

Con lo anterior, se subsana la inequidad que existía en este sentido en la fracción I del artículo 26 del CFF de 1966 ya que a la vigencia de dicho código, el fisco poseía dinero del contribuyente ilegalmente y sin indemnizarle.

Los recargos a que se refiere al artículo 21, del CFF vigente, son igual a una tasa que es 50% mayor a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión y esta tasa, de acuerdo al artículo quinto de la ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1985, es del 3.5% mensual sobre saldos insolutos.

Al decir el Licenciado Gregorio Sánchez, en lugar del pago bajo protesta que establecía el CFF de 1966 se instituyó lo que llama "pago de defensa" y que se encuentra en los párrafos citados, del artículo 22 del CFF. Consideró que lo anterior no es exacto, ya que el pago bajo protesta es distinto a lo establecido en los párrafos transcritos y además la fracción I del artículo 26 del CFF, abrogado regulaba en forma parecida a como lo hace el actual CFF en el artículo 22 a la devolución de cantidades pagadas indebidamente.

6. El pago bajo protesta como garantía del interés fiscal

El licenciado Fernando Ramírez de Aguilar(99) al hablar del pago bajo protesta señala que para que exista pago, éste debe hacerse con el ánimo de extinguir la obligación fiscal y que por lo tanto el pago bajo protesta no es un pago, sino un medio de garantizar el interés fiscal.

Adolfo Arrijo Vizcaino, dice que el pago bajo protesta "en sí no constituye una forma de extinguir los

(99) Cit., pos., Ruiz Quiroz, op. cit., pp. 964 y 965.

tributos, sino tan sólo una manera de garantizar el interés fiscal durante el tiempo que dure la tramitación de los correspondientes recursos o medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva que establezca la verdad legal en el asunto de que trate".

En relación al pago bajo protesta, el Tribunal Fiscal de la Federación ha dicho lo siguiente:

No es exacto, como lo establece la autoridad fiscal, que el pago bajo protesta reúna ciertas características especiales que lo diferencian completamente del pago en definitivo, pues al contrario, esta Sala estima que el pago bajo protesta o hecho exactamente en forma, en términos que el pago en definitiva, en lo que se refiere a su aspecto formal, pero en su aspecto jurídico, no será pago, el otro ASEGURAMIENTO DEL INTERÉS FISCAL. (Prontuario, Vol. III Pág. 17 Revista, números 87 y 88. pág. 53.)"

El tratadista José Mauricio Hernández y Cuevas(100), cita un criterio jurisprudencial del Tribunal Fiscal de la Federación que dice:

"PAGO CONSECUENCIA DEL MISMO.- No puede tenerse por consentida la resolución que precise un crédito fiscal mayor que el legalmente nacido, por razón de que el pago del mismo se haya verificado en firme, pues que si se hiciera bajo protesta, la cantidad cubierta no podría considerarse realmente pagada, dadas las características especiales de esa forma de pago, que CONSTITUYEN ÚLTIMO ANÁLISIS UN MEDIO DE GARANTIZAR LOS INTERÉSES FISCALES Y NO UN PAGO PROPIAMENTE DICHO. (R.T.F., año IX, núms. 97 al 108, enero a diciembre de 1945, pág. 112)."

Se considera que el pago bajo protesta es una forma de garantizar el interés fiscal, ya que formalmente es un pago, pero en realidad lo que se persigue al efectuarlo es garantizar el interés fiscal, evitando la caución de recargos, durante la tramitación de los medios de defensa que se hagan valer.

(100) Guillemos Villa Calleja, "Qué es la coordinación fiscal?" Revista de Investigación Fiscal número 3 (mayo-junio 1982), México, Instituto Nacional de Capacitación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, p. 17.

7. Criterios emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación sobre el pago bajo protesta

El Tribunal Fiscal de la Federación ha dicho sobre el pago bajo protesta lo siguiente:

- a. Puede efectuarse en el momento de hacerse el pago, cuando a solicitud del interesado la autoridad hará constar que éste se hace bajo protesta.
- b. Puede efectuarse previa o simultáneamente el pago, cuando el interesado exprese por escrito a la oficina receptora o a la SHCP que el pago, se hace bajo protesta.
- c. Es importante señalar que también existe la protesta cuando la resolución, en la que se determinó la existencia de un crédito, es impugnada por el interesado dentro de los plazos y por los medios de defensa legalmente establecidos a pesar de que exista la manifestación expresa. (101)

(101) Exposición de Motivos de la Ley de Coordinación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El hecho de exigir que forzosamente se señale la expresión "bajo protesta", es tanto como exigir una formalidad o más aún una solemnidad, incompatible con el derecho moderno que trata de proteger intereses o derechos legítimos aún cuando no se hayan observado formalidades o solemnidades, estas últimas ya excluidas del derecho y las primeras, cuando existen, no son para perjuicio del interesado, sino en beneficio del mismo, a quien el cumplimiento de las formalidades le advierte y salvaguarda de las consecuencias perjudiciales derivadas de la realización de actos sin su observancia.

- d. El pago bajo protesta lo puede efectuar un tercero para liberar al deudor y no implica consentimiento de este último con la resolución que origina dicho pago bajo protesta. (102)

B. El pago bajo protesta en la legislación local

En diversos estados de la República es aceptado el pago bajo protesta, como una forma de garantizar el interés fiscal. En relación a esto, me remito a lo expuesto en el apartado A. inciso 13. del capítulo IV.

(102) Villa op. cit., p. 19

9. Opinión personal

El pago bajo protesta constituye una forma de garantizar el interés fiscal, ya que a pesar de que en el CFF de 1966 se estableció que no era una garantía en verdad de avalúo, ya que es más alto que el catastral.

b. A solicitud del contribuyente, se deberá acompañar, certificado del Registro Público de la Propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria; esta certificación, no deberá tener más de tres meses de haberse expedido.

Es de hacerse notar, que en los certificados que expide el Registro Público de la Propiedad no se indica si existen o no afectaciones urbanas o agrarias, ya que éstos los expide la Secretaría de la Reforma Agraria (art. 41 LOAPF), razón por la cual, se debió decir que los certificados deberán ser expedidos por las autoridades correspondientes.

Además, no se exige que los bienes que se vayan a dar en hipoteca se encuentren al corriente en el pago de contribuciones.

- c. En el caso de que el inmueble soportara algún gravamen, se aceptará como garantía, sólo si la suma del interés fiscal más el importe del gravamen, no exceden del 75% del valor del inmueble.
- d. Su otorgamiento se tiene que hacer en escritura pública, la que se deberá inscribir en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.

4. Fianzas

Otra forma de garantizar el interés fiscal es mediante fianza, la que deberá reunir, de acuerdo al artículo 63 del RCFE.

- a. Deberá ser otorgada por institución autorizada. En relación a las instituciones autorizadas me remito a lo expuesto en el inciso 1. del apartado, G del capítulo III.
- b. La otorgante no gozará de los beneficios de orden y exclusión.

c. La póliza quedará en poder y guarda de la recaudadora, de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales.

Las autoridades recaudadoras de las entidades federativas, concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana.

Las fianzas deberán apegarse a lo establecido en la Ley federal de Instituciones de Fianzas.

Resulta importante señalar que la cláusula que se establecía como obligatoria en el Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1964, en la que se exigía se insertara en las pólizas, que la institución fiadora se sometía expresamente al procedimiento administrativo de ejecución en caso de hacerse exigible (art. 180, II, c, derogado), ya no se establece como un requisito.

5. Obligación solidaria

La garantía consiste en obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, debe

reunir los requisitos que establece el artículo 64 del RCFE:

a) Que la persona (física o moral) que asumirá la responsabilidad solidaria demuestre su amplia solvencia en los siguientes términos:

1) Tratándose de personas morales, el interés fiscal a garantizar debe ser menor al 10% de su capital social excluyendo superávit por revaluación capitalizado y que en los dos últimos ejercicios de doce meses no haya tenido pérdida para efectos del impuesto sobre la renta o que, aún teniéndola, ésta no exceda de un 5% del capital social.

2) Tratándose de personas físicas, el interés fiscal a garantizar, sea menor al 5% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales.

b. Además, se deberá manifestar la aceptación del responsable solidario mediante escrito firmado ante notario público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose, en el último caso, la presencia de

dos testigos.

c. Es necesario que el jefe de la oficina recaudadora levante un acta de la que entregará copia a los interesados; así mismo, hará, en su caso, las anotaciones correspondientes en el Registro Público respectivo, cuando el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia con bienes inmuebles.

d. En caso de que la obligación de garantizar por cuenta de otro el interés fiscal, se vaya a hacer por medio de prenda, hipoteca o embargo en vía administrativa, se deben cumplir los requisitos que para cada una de estas formas se establecen en el RCFE (art. 65 RCFE).

6. Embargo en la vía administrativa

Para que esta garantía sea procedente, es necesario satisfacer los requisitos que establece el artículo 66 del RCFE.

a. Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la

forma oficial correspondiente. Es de hacer notar, que hasta la fecha no existe esta forma, lo cual constituye una grave omisión en perjuicio de los contribuyentes, así como una falta de seriedad por parte de las autoridades fiscales, ya que ha transcurrido tiempo en exceso para que se elaborara dicha forma, pues el RCFF entró en vigor el 10. de marzo de 1984. Con esta omisión, se deja en estado de indefensión a los contribuyentes, ya que al no existir ninguna forma oficial en la cual se señale el tipo de documentos que deben acompañar los contribuyentes al solicitar se les practique el embargo administrativo, se presta a que, las autoridades fiscales competentes exijan, en forma arbitraria, los documentos que quieran.

b. El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar interés fiscal, siempre y cuando se cumplan, en su caso, con los requisitos y porcentos que se establecen para las garantías consistentes en prenda o hipoteca.

c. No pueden embargarse bienes de fácil

descomposición o deterioro o materia inflamable.

- d. Tratándose de personas físicas, el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales, el representante legal.

Si a juicio del jefe de la autoridad recaudadora existe peligro de que el depositario de los bienes se ausente los enajene, o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo. En este caso, los bienes se depositarán en un almacén general en caso de que en el lugar de que se trate no hubiera algún almacén, se depositarán con la persona que designe el jefe de la oficina.

- e. Se deberá inscribir en el Registro Público el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

- f. Es necesario que antes de que se practique la diligencia de embargo en la vía administrativa, se cubran los gastos de ejecución. Este pago se considerará como definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez efectuada la

diligencia de embargo.

Por otra parte, debe de indicarse que los depositarios percibirán honorarios, los cuales incluirán los reembolsos por gastos de guarda, mantenimiento y conservación del bien o bienes depositados. Cuando los bienes se depositen en los locales de las autoridades recaudadoras, los honorarios serán iguales a los mencionados reembolsos. Estos honorarios son considerados como erogaciones extraordinarias y deberán pagarse en la cantidad que efectivamente se haya erogado (art. 150 CFF en relación con el 73 RCFE).

De conformidad al artículo 74 del RCFE, la autoridad recaudadora vigilará que las erogaciones extraordinarias (honorarios de depositarios) que se efectúen, sean las estrictamente indispensables y que no excedan a las contraprestaciones normales del mercado, debiendo contratar a las personas que designe el deudor, a no ser que a juicio del jefe de la autoridad recaudadora, la persona propuesta no tenga los medios para prestar el servicio o exista peligro de que el depositario se ausente, enajene, oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

G. Otorgamiento de la garantía

De conformidad al artículo 60 del RCFF, la garantía que se dé para asegurar el interés fiscal deberá otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otro nombre.

Siempre que la garantía se otorgue mediante fianza, ésta se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, según sea el caso.

Si de acuerdo a las leyes existe obligación de otorgar garantía al Gobierno Federal, ésta se hará a favor de la Tesorería de la Federación, aplicándose en lo conducente lo antes expuesto.

1. Gastos que se causen con motivo del otorgamiento

Invariablemente, todos los gastos que se originen con

motivo del otorgamiento de la garantía serán por cuenta del interesado (art. 60 cuarto párrafo, RCFF).

Estos gastos pueden ser, según el caso, pago de derechos por la expedición del certificado de libertad de gravámenes, avalúo, pago de gastos, de ejecución, gastos de inscripción en el Registro Público, pago de primas por fianza, honorarios por concepto de depositaria de bienes dados en garantía.

Por lo anterior, resulta de importancia estimar a cuánto pueden llegar a ascender los gastos que se originarán por otorgar una determinada garantía y, hecho esto, decidir con cual de ellas se obtendrá un mayor ahorro.

2. Subsistencia de las garantías

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación, de acuerdo a lo establecido en el CFF o su Reglamento.

H. Calificación, aceptación y trámite de la garantía

Dispensa para otorgar garantía

Se establece que no se exigirá el depósito a que se hace referencia, cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según apreciación del juez o por cuando se trate de persona distinta del contribuyente obligado de asegurar el interés fiscal en cualquier otra parte aceptada en la Ley de Amparo (art. 135, segundo párrafo de la Ley de Amparo)

En relación al precepto antes citado es importante señalar que:

1. Prevé un caso en que procede la dispensa para otorgar garantía, si según apreciación del juez, el interés fiscal por asegurar excede de las posibilidades del contribuyente en relación al crédito fiscal.

2. Se establece que deberá garantizar el interés fiscal, en alguna de las formas aceptadas por la Ley de Amparo y no por el CFF, si se incurre en la hipótesis legal apuntada. Surgiendo por lo tanto una excepción sobre la forma de garantizar el interés fiscal, ya que el

mismo se deberá asegurar de acuerdo a las formas que señale dicha ley. En relación a los demás requisitos que deben reunir las garantías que aplica la legislación fiscal.

L. Forma de hacer efectivas las garantías

Nuestra legislación establece, para cada una de las maneras que se preven como idóneas para garantizar el interés fiscal, una forma de hacerla efectiva, a saber:

1. Procedimiento administrativo de ejecución

Por medio del procedimiento de ejecución (art. 143) si lo es, debido a que el contribuyente al hacer este tipo de pago, lo hace con el ánimo de garantizar el interés fiscal a su cargo, lo hace con el fin de evitar la causación de recargos, al intentar cualquiera de los medios legales para impugnar los créditos fiscales a su cargo.

Un inconveniente del pago bajo protesta, era el hecho de que se establecía que debía expresarse, en el momento de hacer el pago de un crédito fiscal que el mismo se hacía bajo protesta, ya que de no asentarse así, o bien,

no comunicar por escrito a la oficina receptora simultáneamente al pago esta circunstancia el pago efectuado se tendría por consentido. Por lo anterior, lo más conveniente era realizar los pagos siempre bajo protesta, con el fin de que los créditos que se pagaran no se tuvieran por consentidos y por lo tanto no fueran a proceder los medios de defensa legales, si es que posteriormente al pago, el contribuyente se daba cuenta que el pago no era procedente y deseaba impugnarlo.

Sin embargo, el inconveniente señalado desapareció a raíz de diversos criterios emitidos por el tribunal fiscal en el sentido de que no obstante que no se hubiera expresado que el pago se efectuaba bajo protesta si los créditos fiscales se impugnaban dentro de los plazos legales, los medios de defensa hechos valer eran procedentes.

Por otra parte, se considera que la desaparición del pago bajo protesta en el CFF vigente perjudica a los contribuyentes, debido a que:

- a. Si los contribuyentes elegían esta forma de garantía, cesaba automáticamente la causación de recargos.

b. Por lo tanto, los contribuyentes acudían con más confianza a impugnar créditos fiscales que consideraban injustos, ya que tenían la seguridad de que en caso de que obtuvieran una resolución adversa, su adeudo no se vería incrementado debido a recargos.

c. Los contribuyentes se evitaban erogar gastos por el otorgamiento de cualquier otra de las formas existentes para garantizar interés fiscal.

Por lo tanto se considera que lo más justo para los contribuyentes que el pago bajo protesta vuelva a ser regulado por el CFF, con el fin de que éstos no vean en la causación de los recargos, así como en los gastos que tengan, erogar con motivo del otorgamiento de alguna garantía, un obstáculo para ejercer los medios de defensa legales procedentes para atacar resoluciones que consideren injustas y por tanto improcedentes.

C. Derechos de elección del contribuyente

El contribuyente se encuentra facultado para garantizar el interés fiscal con cualquiera de las formas que el artículo 41 del CFF establece como idóneas para hacerlo.

En efecto, el citado artículo establece que "los contribuyentes podrían garantizar el interés fiscal en algunas de las formas siguientes".

El derecho del contribuyente para elegir la forma en que puede garantizar el interés fiscal de lo que ha predominado en nuestra legislación. Esto se confirma al analizar los siguientes ordenamientos que han regido en nuestro país: (103)

1) En la ley para la calificación de las infracciones a las leyes fiscales y la aplicación en las penas correspondientes del 8 de abril de 1924, habla del derecho de elección para el contribuyente (artículo 4°).

2) En la ley para la calificación de las infracciones a las leyes fiscales y la aplicación de las penas correspondientes de 9 de julio de 1924, existía el derecho de elección para el contribuyente (artículo 3.).

3) En la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1°. de febrero de 1926, habla del derecho

(103) Exposición de Motivos de la Ley de Coordinación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

de elección del contribuyente para asegurar el interés fiscal (artículo 57).

4) En la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 30 de diciembre de 1932, habla del derecho de elección del contribuyente (artículo 36).

5) En la Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936, existió derecho de elección del contribuyente (artículo 42).

6) En el Código Fiscal del 30 de diciembre de 1938, no existía derecho de elección del contribuyente, sino que el interés fiscal debía asegurarse con las garantías que establecía el artículo 12, precisamente por el orden de su enumeración.

Sin embargo, con fecha 31 de diciembre de 1947, se publicó en el DOF un decreto que reformó el artículo 188 de este ordenamiento, y en esta forma se estableció que el actor que quisiera obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, debía asegurar el interés fiscal en alguna de las formas señaladas en el artículo 12, pudiendo elegir el actor, cualquiera de las garantías señaladas en las primeras cuatro fracciones del

mismo precepto, es decir, pago bajo protesta, depósito de dinero, fianzas de compañía autorizada, prenda o hipoteca.

7) En el Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, existía el derecho de elección del contribuyente (artículo 12).

D. Derecho de sustituir la garantía del interés fiscal

De conformidad a nuestra legislación fiscal, existe el derecho a sustituir la garantía que se haya otorgado para asegurar el interés fiscal.

Este derecho se puede hacer valer, ya sea, para sustituir una garantía por otra que asegura el mismo importe del interés fiscal que se encuentra cubriendo la garantía que pretende sustituirse, o bien, por una garantía que cubra un importe menor al que asegura la que se quiere sustituir de acuerdo a las siguientes reglas:

1. Sustitución de la garantía otorgada por otra que cubra al mismo importe

De acuerdo al primer párrafo del artículo 69 del RCFF, se

tiene derecho a sustituir la garantía del interés fiscal que se haya otorgado, por otra que cubra el mismo importe siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que la garantía que se pretende sustituir no sea exigible.
- b) Que antes de que se cancele la garantía a sustituir se constituya la nueva garantía. Este requisito lo confirma la fracción I del artículo 70 del RCFF que dice: "la cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos: 1. Por sustitución de garantía".

2. Sustitución de la garantía otorgada por otra que cubra un importe menor

Por otra parte, en el caso en que se pretenda sustituir la garantía otorgada por una que asegure un interés fiscal menor es necesario:

- a. Que el crédito fiscal se reduzca por cualquiera de las siguientes causas:
 - 1) Por el pago de crédito fiscal.

2) Cuando la resolución que dió origen al otorgamiento de la garantía quede sin efecto.

3) En cualquier otro caso en que procede la cancelación de la garantía.

b. Que la garantía que pretende otorgarse como sustituta sea suficiente para asegurar el remanente de interés fiscal.

EXCEPCION.- Esta clase de sustitución no es aplicable, si la garantía se constituyó en virtud a la autorización que las autoridades fiscales otorgan para pagar el interés fiscal en parcialidades.

Considero que no existe razón alguna para que exista la excepción anterior, debido a que:

1. La forma en que se califica, acepta y dá trámite al otorgamiento de las garantías, es exactamente igual en relación a todas las causas que existen para asegurar el interés fiscal. Por lo tanto, si el tratamiento en el otorgamiento de una garantía, es exactamente igual en todos los casos que hay necesidad de garantizar el interés fiscal, no hay razón para hacer la excepción que

se comenta y, por tratar en forma desigual los casos en que procede sustituir la garantía otorgada por una que cubra un importe menor.

2. Por otra parte, si el contribuyente incumple con el pago de alguna parcialidad, ceda la autorización para pagar en parcialidades.

3. Resulta aún más absurda esta excepción, debido a que únicamente se refiere a la autorización para pagar en parcialidades y no a la que se concede para diferir el pago.

4. Por otra parte, es ilógico que se prohíba disminuir la garantía, en el caso de pagos en parcialidades ya que si se cumple con dichos pagos, el interés fiscal se disminuye y por lo tanto, si lo que se pretende con la garantía es asegurar determinado monto de interés fiscal, es absurdo que se obligue al contribuyente seguir garantizando un mismo importe de intereses fiscales, siendo que éste ya ha disminuido.

Por lo anterior, la excepción que se ha comentado debe desaparecer por resultar injusta.

3. Combinación de las formas que existen para garantizar el interés fiscal

De conformidad al artículo 69 de RCFE, existe la posibilidad de que un mismo crédito, se garantice con cualquiera de las formas que el artículo 141 del CFF establece para asegurar el interés fiscal. Lo anterior, siempre y cuando se asegure el interés fiscal conforme a lo establecido en el CFF.

Además, se prevé que la garantía que se otorgue, podrá garantizar uno o varios créditos fiscales, siempre que la misma, comprenda los conceptos previstos en el CFF (art. 69 segundo párrafo RCFE).

E. Monto de la garantía

Toda garantía que se otorgue para asegurar el interés fiscal debe comprender, de acuerdo al artículo 141 del CFF, "además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento".

De acuerdo al análisis efectuado en el capítulo II, la garantía que se otorgue para asegurar el interés

fiscal debe comprender: gastos de ejecución, recargos, sanciones, la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del CFF, contribuciones adeudadas y los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía.

1. Ampliación de la garantía

De conformidad al segundo párrafo del artículo 141 del CFF y al tercer párrafo del artículo 69 RCFF, al terminar el período de doce meses a que se hace referencia, deberá ampliarse la garantía otorgada, por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

El plazo para ampliar la garantía es de un mes, contando a partir del mes siguiente a aquél en que concluye el período de doce meses a que se hace referencia (art. 69 tercer párrafo RCFF).

Así mismo, en los casos en que por cualquier circunstancia, llegue a resultar insuficiente la garantía, ésta deberá ampliarse, dentro del mes siguiente que esto ocurra. Para dar cumplimiento a lo anterior, se establece que la SHCP vigilará que las garantías

otorgadas sean suficientes, ya que de no ser así, podrá exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes (art. 141 penúltimo párrafo CFF).

Es decir, si la SHCP se percata que una garantía es insuficiente puede a su juicio:

- a. Solicitar su ampliación, en este caso se debe conceder un mes al contribuyente para hacerlo, o
- b. Secuestrar otros bienes.

Por último, de acuerdo al artículo 91., transitorio del CFF, en los casos en que se hubiera interpuesto algún medio de defensa previsto por el CFF vigente y no se hubiera garantizado el interés fiscal o habiéndose efectuado debía ampliarse la garantía, ésta debió otorgarse en un plazo de quince días contados a partir de la fecha en que entró en vigor (11 enero de 1983), excepto si se trataba de instituciones nacionales de crédito.

F. Requisitos de las garantías. Su fuente

El tercer párrafo del artículo 141 del CFF, señala que

será el reglamento del mismo el que establecerá los requisitos que deben reunir las garantías que se otorguen para asegurar el interés fiscal. Por lo anterior, se procederá a efectuar su estudio, en relación a cada una de las maneras que existen para garantizar el interés fiscal.

1. Depósito de dinero

A pesar de que el CFF remite a su reglamento en relación a los requisitos que debe reunir este tipo de garantía este último, no establece requisito alguno en relación a este tipo de garantía. Lo único que establece en su artículo 61 es que el depósito de dinero generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señala la SHCP, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen.

Estos intereses son a favor del depositante, el cual al retirarlo deberá acumularlos a sus otros ingresos.

Resulta importante aclarar que a pesar que esta forma de garantizar el interés fiscal es parecida con la figura

del pago bajo protesta, no tiene el mismo efecto, ya que el pago bajo protesta extingue la obligación desde que se hace dicho pago. Por lo tanto, en caso de que el contribuyente pierda el juicio o recurso que hubiere intentado, el pago que hubiere efectuado quedará firme desde la fecha en que se hizo.

Este depósito se podrá efectuar en las instituciones de crédito que se encuentren autorizadas para tal efecto (art. 141, I CFF).

2. Prenda

La fracción I del artículo 62 del RCFF establece los requisitos que deben reunir los bienes muebles que se den en garantía para asegurar el interés fiscal. Estos requisitos consisten en lo siguiente:

- a. Tomarlos únicamente en el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes hasta ese por ciento.
- b. El valor de estos bienes será el del avalúo. Este avalúo deberá ser practicado por institución autorizada por la SHCP y por corredores públicos

Así mismo, se les podrá autorizar para mantener en depósito determinados bienes.

- c. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.
- d. No se admitirán en garantía bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores.
- e. Los bienes de procedencia extranjera sólo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.
- f. Se establece que esta garantía podrá otorgarse entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en certificados de la Tesorería de la Federación o en bonos del Gobierno Federal para el pago de la indemnización bancaria, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía. En estos supuestos, se aceptará como garantía el 100% del valor nominal de los certificados o bonos,

debiendo reinvertirse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal. Los rendimientos que se causen podrán ser retirados por el contribuyente.

Actualmente, no se exige que la persona que ofrezca los bienes de garantía, acredite ser propietario de los mismos.

3. Hipoteca

La fracción II del artículo 62 del RCFF, señala los requisitos que deben reunir los bienes inmuebles que se otorguen para asegurar el interés fiscal.

- a. Se tomarán por el 75% de su valor de avalúo o catastral. En la mayoría de los casos, lo que más conviene al contribuyente es considerar el valor.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 68 de RCFF, la garantía del interés fiscal deberá ofrecerse por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, con el fin de que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

Calificación: la autoridad recaudadora deberá

verificar que la garantía ofrecida cumpla con los requisitos que establece el CFF y su Reglamento, en lo que se refiere a:

- 1 La clase de la garantía ofrecida.
2. El motivo por el cual se otorgó.
3. Que su importe, cubra los conceptos que señale el artículo, 141 del CFF.

Para tal efecto el mencionado dispositivo legal establece que será la propia autoridad fiscal la que para llevar a cabo la calificación de la referida garantía procederá a verificar que se cumplan los requisitos que fija el CFF respecto a la clase de garantía ofrecida.

En aquellos casos en que la autoridad verifique que se han cumplido los requisitos antes señalados la autoridad fiscal está facultada para requerir al promovente a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente en que se notifique el requerimiento, proceda a cumplir con el requisito omitido. En caso de que no se implica la autoridad no aceptará la garantía del interés fiscal.

1.- Dispensa de la garantía

Dispensa de la garantía en caso de suspensión del procedimiento.

El artículo 157 del CDD preveía:

"Procesará la suspensión del Recurso de Revocación o juicio de nulidad cuando lo solicite el interesado y garantice el crédito fiscal impugnado y sus accesorios legales en alguna de las formas señaladas por el 12 de este Código, sin que en los citados juicios de nulidad proceda su dispensa".

Ante los problemas que suscitó la reforma citada, el Tribunal Fiscal de la Federación emitió el siguiente criterio:

"La adición al artículo 157 del Código Fiscal de la Federación (se refiere al de 1966) sufrida en reforma vigente a partir de enero de 1980, en el sentido de que" sin que en los juicios de nulidad proceda la dispensa..." no debe aplicarse en forma literal ya que esto va en

oposición con preceptos del mismo ordenamiento legal que regulan esta materia como es el artículo 212 que la prevé y el artículo 12 que establece un incidente sobre el particular así que tal edición debe interpretarse en el sentido de que habiéndose impugnado una resolución determinante ante este tribunal, la actora no podrá solicitar ante la juzgadora la dispensa de la garantía del interés fiscal, ya que de la conformidad con lo dispuesto por la parte final del artículo 12 del citado ordenamiento legal esa facultad compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público". (103)

2. Dispensa de la garantía en el caso de prórroga

A pesar de que el RCFF prevé que únicamente se podrá dispensar el otorgamiento de garantía cuando se compruebe amplia solvencia, el artículo 66 del CFF en su segundo párrafo, señala que: "las autoridades fiscales, al

(103) Exposición de Motivos de la Ley de Coordinación Fiscal publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

autorizar a que dispensen el otorgamiento de garantía, cuando la capacidad económica del contribuyente sea insuficiente en relación con el crédito respectivo."

Por lo tanto por tener el CFF una jerarquía mayor sobre su reglamento, las autoridades fiscales tienen obligación de dispensar el otorgamiento de garantía en los casos en que los contribuyentes demuestren tener insuficiencia económica en relación al crédito fiscal, cuando les autoricen pagarlos a plazo de acuerdo al artículo 66 del CFF.

3. Dispensa del otorgamiento de garantía en la legislación vigente

A. Casos en que procede

De acuerdo al artículo 67 del RCFE, se podrá dispensar el otorgamiento de garantía para asegurar el interés fiscal, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1) Tratándose de personas morales: El interés fiscal debe ser menor al 10% del capital social excluyendo superávit por revaluación capitalizado y en los dos últimos ejercicios de doce meses no haya tenido

pérdida para efectos del impuesto sobre la renta o, que aún teniéndola, ésta no exceda de un 5% del capital social.

2) Tratándose de personas físicas se encuentran en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Que el interés fiscal por garantizar sea menor al 5% de los ingresos declarados en el último ejercicio, incluir el 75% de los ingresos declarados con actividades empresariales.
- b) Que sean propietarias de bienes inmuebles y sus únicos ingresos sean por salarios, sin que excedan de dos veces el salario general de la zona económica en que residan.
- c) Que estén dedicadas exclusivamente a actividades agropecuarias y su parcela o propiedad no exceda de 20 hectáreas.

En relación a la forma en que los contribuyentes deben acreditar su amplia solvencia, encontramos el siguiente criterio del Tribunal Fiscal de la Federación:

"(PRUEBAS.- EL SOLICITANTE DE LA DISPENSA DE GARANTIA DEBE ACREDITAR, SU AMPLIA SOLVENCIA). DISPENSA PARA OTORGAR GARANTIA.- EL SOLICITANTE DEBE PROBAR SU AMPLIA SOLVENCIA.- Los particulares que soliciten la dispensa para otorgar garantía de algún crédito fiscal por estimar que tienen amplia solvencia, deben demostrar su capacidad económica a satisfacción de las autoridades; de lo contrario, no se puede dar trámite a su petición".(104)

B. Forma de solicitar la dispensa

La solicitud correspondiente, se deberá presentar ante la autoridad recaudadora utilizando la forma correspondiente, a la que se deberán acompañar los documentos que la misma previene. Es de hacer notar que después de 20 meses en que entró en vigor el RCFF, la forma citada no existe.

(104) No se realiza el estudio de la legislación fiscal de los Estados de Chiapas y Michoacán.

Sin embargo en la práctica, las autoridades fiscales solicitan los siguientes documentos:

1) Copia de las tres últimas declaraciones del impuesto sobre la renta, normales y complementarias, con sus respectivos anexos.

2) Si se trata de persona moral, copia certificada de la escritura constitutiva con sus respectivas reformas.

3) El balance general y el estado de resultados que le es correlativo, con una antigüedad de 6 meses a la fecha de presentación de la solicitud de dispensa.

4) El análisis de las cuentas de activo y pasivo de los estados financieros arriba citados.

5) El estado de flujo de efectivo con una antigüedad de 6 meses a la fecha de presentación de la solicitud de la dispensa.

La solicitud de dispensa, se deberá presentar con 15 días de anticipación a la fecha en que se deba pagar el crédito o garantizarse (art. 67 penúltimo párrafo RCFF).

En el caso de que las autoridades fiscales hayan autorizado a los contribuyentes a pagar en parcialidades, la solicitud se deberá presentar junto con el pago de la primera parcialidad.

C. Negativa en el otorgamiento de la dispensa

Sobre este particular, el criterio del Tribunal Fiscal es en el siguiente sentido:

1) Si se está tramitando juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, será éste el que decida sobre la dispensa.

2) De conformidad a tesis del Tribunal Fiscal de la Federación, si se intenta recurso de revocación a cualquier otro medio de defensa, la negativa deberá de reclamarse ante el superior jerárquico de la autoridad que niegue la dispensa. (105)

D. Duración de la dispensa

La dispensa de la garantía que reúna los requisitos

(105) En lo sucesivo CFE o LHE.

legales exigidos, durará mientras subsistan las condiciones que la originaron, considerando el monto total de los créditos fiscales. En caso de que los contribuyentes dejen de estar dentro de las hipótesis legales, deberán garantizar el total de los créditos fiscales, sin que sea necesario revocar la resolución que concedió la dispensa (art. 67 último párrafo RCFF).

4. La dispensa de la garantía no constituye recurso

El criterio del Tribunal Fiscal de la Federación es en el sentido de considerar que la dispensa de la garantía no es un recurso, sino una facultad de la SHCP, siempre que se den las circunstancias que prevé la ley, ya que los únicos administrativos que existan son los que establece el Código Fiscal de la Federación y, entre ellos, no se encuentra la dispensa en el otorgamiento de garantía. (106)

Se considera que el criterio anterior es incorrecto e injusto, ya que si los contribuyentes reúnen los requisitos que el RCFF señala como los necesarios para

(106) Sobre la forma en que se regulaba el manejo de la garantía del interés fiscal en la Ley de la Tesorería de la Federación y su Reglamento, vid. supra, capítulo I.

que proceda la dispensa, ésta debe de concederse, y de no otorgarse, el contribuyente pueda ejercitar medio de defensa para impugnar tal negativa, ya que de no ser así, puede suceder que la SHCP niegue en forma arbitraria las dispensas.

K. Procedencia de la garantía del interés fiscal

De conformidad al artículo 142 del CFF, es procedente garantizar el interés fiscal en los siguientes casos:

1) Cuando se solicite la suspensión del procedimiento ejecutivo (fracción I).

Sobre la solicitud de la suspensión del procedimiento de ejecución así como los requisitos que debe reunir la misma me remito a lo expuesto en el apartado M. de este capítulo.

2) Cuando 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 (fracción II).

Para Rossy(107) aplazar el pago consiste en diferirlo a fecha futura. Este aplazamiento puede ser simple, fraccionario y escalonado. Dice que es simple cuando se limita a trasladar el plazo o vencimiento a periodo distinto de tiempo, sin alterar la cuantía del pago fraccionado, cuando además de diferirse se divide la cantidad a pagar en dos o más porciones; y escalonado cuando tratándose de varias deudas o cuotas de un mismo vencimiento, se escalona el pago de una o más cuotas a diferentes fechas.

El criterio del Tribunal Fiscal de la Federación ha sido el de considerar que son conceptos distintos el pago en parcialidades y la concesión de la prórroga. Lo anterior se debe a que la prórroga significa otorgar un plazo para el pago total del crédito, y en cambio, cubrir en parcialidades el adeudo significa fraccionar proporcionalmente el gravámen para enterarlo en los plazos convenidos".(108)

Para Francisco Lerdo de Tejada, la autorización para

(107) Berliri op. cit., pp. 544 a 598

(108) Carretero, Derecho Financiero (sin editorial, sin año). Tomo II, pp. 473 a 479.

efectuar el pago en parcialidades, es un convenio bilateral de tracto sucesivo ya que la prestación se satisface por el sujeto pasivo en forma continua o de manera periódica; la prórroga es la suspensión del pago hasta una fecha anterior. (109)

El artículo 66 del, CFF, prevé que las autoridades fiscales podrán autorizar a los contribuyentes a pagar las contribuciones omitidas y sus accesorios, a plazos, ya sea diferido (en una sola exhibición) o en parcialidades, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a. Deberá mediar petición de los contribuyentes.

Esta solicitud se deberá presentar ante la autoridad administradora correspondiente debiendo acompañarse a la misma si se tratan de contribuyentes que se dediquen a actividades empresariales, un informe acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos, correspondiente al plazo que se solicita (art. 59 RCFF).

En tanto se resuelve su solicitud, deberá pagar

(109) Micheli, op. cit., pp 185 a 193 Y 373 a 383.

mensualmente parcialidades a doceavas partes, recargos causados conforme a la tasa que prevé el artículo 21 del CFF hasta la fecha en que se presente la solicitud, esto no es aplicable a contribuciones que deban pagarse en el año del calendario en curso ni a las que debieran pagarse los últimos seis meses del año del calendario inmediato anterior (art. 59).

- b. El plazo que se concede no podrá exceder treinta y seis meses (3 años).

Sobre este particular el criterio del Tribunal Fiscal de la Federación ha sido en el sentido de que "será el propio contribuyente el que indicará la forma de pago que proponga" (110).

- c. Durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el salario insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del Sistema Bancario

(110) A.D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, pp. 162 a 168)

proporcionado por el Banco de México.

De acuerdo al artículo 5o. de la ley de ingresos la Federación, para el ejercicio fiscal de 1985 (publicada en el DOF del 31 de diciembre de 1984) "en los casos de prórrogas para el pago de créditos fiscales se causarán recargos al 3.5 % mensual, sobre saldos insolutos".

El Tribunal Fiscal de la Federación ha señalado que a pesar de que en la resolución en donde se concede la prórroga no se haga alusión expresa a la obligación, de cubrir recargos los mismos deberán cubrirse, ya que esta obligación no depende de una disposición de autoridad administrativa, sino de un mandamiento expreso de la ley."(111)

- d. Las autoridades fiscales al autorizar el plazo deberán exigir que se garantice el interés fiscal, prevé que se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía si el contribuyente, en relación con el crédito, tiene solvencia plena o su capacidad económica es insuficiente.(112)

(111) Giuliani Fonrouge, op. cit., Vol. I, pp. 543 a 547

(112) Idem. p. 546.

Se establece que la autorización para pagar en plazos en forma diferida o en parcialidades, cesará cuando:

1) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal y el contribuyente no la amplie o dé nueva garantía.

2) El contribuyente sea declarado en quiebra y solicite su liquidación judicial.

3) El contribuyente no pague alguna de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los quince días siguientes a aquél en que vence la parcialidad.

3. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del CFF (fracción III). El artículo citado, establece que cuando los bienes señalados para ejecución, por parte del fisco federal hubieran sido ya embargados por autoridades fiscales locales, de todas formas se practicará la diligencia y se entregarán los bienes al depositario que designe la autoridad federal debiendo darse aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad la controversia será resuelta por los Tribunales Judiciales de la Federación y

mientras se resuelve el procedimiento respectivo no se hará la aplicación del producto obtenido a no ser que se garantice a satisfacción de la SHCP el interés fiscal.

4. La fracción IV del artículo 142 del CFF señala que también procede garantizar el interés fiscal en los demás casos que señalen el mismo Código y las demás leyes fiscales.

A pesar de que la ley de amparo no es una ley fiscal resulta de importancia señalar que cuando se pida amparo contra el cobro de impuestos multas u otros pagos fiscales, se podrá conceder, discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efecto previo depósito de la cantidad que se cobra en el Banco de México o en la institución de crédito que señale el juez dentro de su jurisdicción, o ante la autoridad recaudadora, a no ser que de antemano se hubiera constituido ante esta última obviamente de acuerdo a lo establecido en el CFF (primer párrafo CFF), cuando la garantía consiste en:

a. Prenda.

b. Hipoteca, .

c. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

d. Embargo en la vía administrativa.

Sobre el procedimiento administrativo de ejecución me remito a lo expuesto en el apartado M., de este capítulo.

2. Depósito de dinero

En caso de que el interés fiscal se hubiera garantizado con depósito de dinero en institución nacional de créditos su aplicación es por la SHCP (art. 143 segundo párrafo CFF).

3. Fianza otorgada por institución autorizada

Reglas generales

El procedimiento para hacer efectiva una fianza otorgada por institución autorizada se encuentra establecido en la Ley Federal de Instituciones de Fianzas así como en el reglamento del artículo 95 de la, ley Federal de Instituciones de Fianzas para el cobro de fianzas otorgadas a favor de la federación.

En efecto, el artículo 95 de la citada ley establece, las fianzas que otorguen las instituciones, de fianzas a favor de la Federación, del Distrito Federal, de los estados, y de los municipios se harán efectivos de acuerdo a las siguientes reglas:

- a. Cuando se haga exigible una fianza de la Federación, la autoridad que la hubiese aceptado, deberá comunicarlo a la dependencia; especializada de la Tesorería de la Federación acompañando la documentación relativa a la fianza y a la obligación por ella garantizada.

Se establece que las instituciones de fianzas tienen obligación de enviar a la Tesorería de la Federación una copia de las pólizas de fianzas que expidan a favor de la Federación ya que de no hacerlo se les sanciona con una multa igual a 10 veces el salario mínimo general vigente en el Distrito federal al momento de someterse la infracción (art. 110 LIF).

- b. La Tesorería de la Federación requerirá el pago en forma personal a la institución de fianzas, en su oficina matriz o en sus sucursales si la matriz se encuentra fuera del Distrito Federal. El

requerimiento de pago deberá estar motivado, fundado y acompañado de los documentos que justifiquen la exigibilidad del crédito

El requerimiento anterior lo deberá hacer una vez que halla recibido el "oficio-remisión", a que más adelante se hace referencia, procediendo a efectuarlo de la siguiente forma (art. 6 RA95LIF)

1) Deberá requerir de pagos en forma personal, motivada y fundada, a la institución fiadora en los lugares arriba citados.

2) En el requerimiento se apercibirá a la fiadora, de que si dentro del plazo de noventa días naturales contados a partir de la fecha en que dicho requerimiento se realice, no hace el pago de las cantidades reclamadas se pondrán a remate valores de su propiedad.

SHCP.- copia autógrafa del requerimiento mencionado, en que conste la fecha en que éste fue recibido por la institución fiadora.

4) Registrará en su caja el importe del pago obtenido y correrá los trámites que corresponda para que

el ingreso definitivo se opere por la oficina recaudadora en que radique el expediente de la obligación a crédito que le dió origen, dando aviso a la Dirección de Crédito de la SHCP.

En el comprobante de pago que expida debe hacerse referencia al número y fecha del requerimiento formulado.

5) En caso de que se promueva juicio por la afianzadora, la Tesorería de la Federación lo comunicará a la Dirección de Crédito de la SHCP tratándose del Distrito Federal, de los Municipios, el requerimiento de pago lo harán las tesorerías locales correspondientes pudiendo hacerse mediante oficios con acuse de recibo.

De no efectuarse el requerimiento en la forma apuntada, no surtirá efecto alguno.

c. En el requerimiento de pago se apercibirá a la institución de fianzas, para que si dentro del plazo de treinta días naturales, contados a partir de la fecha, en que dicho requerimiento se realice, no hace el pago de las cantidades que se reclaman, se rematarán valores de la institución de fianzas, como más adelante se indica.

- d. La Tesorería de la Federación, las tesorerías del Distrito Federal o Municipios, deberán remitir a la Dirección de Crédito de la SHCP, copia autógrafa del requerimiento en la que conste la fecha en que fue recibido por institución fiadora.
- e. Dentro del plazo de treinta días naturales en requerimiento, la institución de fianzas deberá comprobar ante la SHCP, que hizo el pago a que presentó demanda inconformándose contra el requerimiento de pago, dentro del plazo arriba citado ante el Tribunal Fiscal de la Federación solicitando la improcedencia del cobro.

De no acreditar cualquiera de las dos cuestiones arriba señaladas, al día siguiente de vencido el plazo citado, la SHCP ordenará a la institución u organismo del sector público que corresponda, se rematen en la bolsa, de valores, propiedad de la institución de fianzas, que cubran el importe reclamado.

Cuando la Dirección de Crédito de la SHCP ordene el remate de valores de la institución fiadora, dará instrucciones para que el producto del remate se concentre en la Tesorería de la Federación.

De esta comunicación se enviará copia a citada Tesorería (art. 7 RA95LIF).

Este procedimiento de ejecución se suspenderá, si se comprueba que se ha interpuesto demanda lo cual se acreditará presentando copia sellada de la demanda a que se hace referencia.

Por otra parte, el Reglamento del artículo 95 de la ley Federal de Instituciones de Fianza señala lo siguiente:

1. Con el fin de hacer efectivas las fianzas que compañías autorizadas hayan otorgado a favor de la siguiente forma (art. 1o)

a. Deberán levantar acta, con intervención de las autoridades competentes en las que harán constar los actos u omisiones del fiador que constituyan el incumplimiento de sus obligaciones a créditos garantizados.

b. Deberán formular liquidación por el monto del crédito u obligación exigibles y sus accesorios legales.

- c. Darán aviso escrito a la autoridad a cuyo favor se otorgó la fianza de que procede hacer efectivo el cobro de ésta, remitiéndole por sextuplicado los documentos antes señalados y los demás que estime convenientes, así como los que la Tesorería de la Federación les solicite.

En caso de que la fianza se hubiera otorgado a favor de la Tesorería de la Federación, deberán remitirle el documento en donde conste la obligación o crédito a cargo del fiado.

2. Las autoridades u oficinas a cuyo favor se hayan otorgado las fianzas exigibles, procederán de la siguiente forma:

- a. Deberán integrar el expediente respectivo con los siguientes documentos: el contrato o documento en que conste la obligación o crédito a cargo del fiado; la póliza de la fianza que garantiza el crédito u obligación de que se trate; el acta levantada, la liquidación formulada, en su caso copia de la defensa legal que haya hecho valer el fiado, así como copia de las sentencias o resoluciones de las autoridades competentes; los

demás documentos que solicite la Tesorería de la Federación.

- b. En caso que el fiado o la institución fiadora no haya pagado en forma voluntaria deberán enviar por correo certificado a la Tesorería de la Federación el expediente en que arriba se hace referencia acompañado de un "oficio-remisión" con el fin de que la Tesorería de la Federación formule requerimiento de pago a la fiadora.

El "oficio remisión" a que se hace referencia, tendrá que contener el nombre de la autoridad u oficina remitente, lugar y fecha; nombre del fiado; importe de la obligación o crédito y sus accesorios legales a cobrar concepto de la obligación o crédito; fecha en que se hizo exigible la obligación o crédito de cargo del fiado o institución fiadora; número, fecha e importe de la póliza de fianza; relación de los documentos que forman el expediente, con respecto a la obligación o crédito de que se trate y nombre y firma del funcionario o jefe de la oficina o de quien lo constituya.

Existe obligación de enviar copia de este Oficio a la afianzadora.

En caso de que el fiado o la institución fiadora hagan el pago voluntario de la obligación o créditos una vez que se haya remitido el "oficio remisión" a que se hace referencia, deberán dar aviso a la Tesorería de la Federación, indicándole el número y clase del comprobante oficial de pago y su fecha (art. RA95LIF).

4. Fianzas otorgadas para garantizar créditos fiscales que no fueron objeto de recursos o juicios

En este caso las autoridades u oficinas a cuyo favor se otorgaron las fianzas, deberán remitir a la Tesorería de la Federación para que requiera de pago, los siguientes documentos:

Giro, permiso, autorización o documento constitutivo de la obligación o crédito; acta, cuando proceda donde conste el incumplimiento de la obligación o crédito garantizados; póliza de la fianza liquidación por el monto de la obligación o créditos exigibles y sus accesorios legales; los demás documentos que la Tesorería de la Federación solicite (art.,4o. RA95LIF).

5. Fianzas otorgadas para garantizar créditos fiscales que hayan sido objeto de impugnación

Cuando las fianzas que se hayan otorgado para garantizar créditos fiscales hayan sido objeto de recursos o juicios las autoridades u oficinas a cuyo favor se otorgaron, remitirán a la Tesorería de la Federación los siguientes documentos: resolución o sentencia que hayan quedado firmes; póliza liquidación por el monto de la obligación o crédito y sus accesorios legales; los demás documentos que la Tesorería de la Federación estime conveniente (art. 50..RA95LIF).

6. Variación en los créditos garantizados

De conformidad al artículo 80., del Reglamento que se comenta, las autoridades u oficinas que exigieron las fianzas, cuidarán cualquier variación que se autorice en las obligaciones o créditos garantizados que el fiado presente previamente con consentimiento expreso por escrito, de la institución fiadora a efecto de que no queden al descubierto las obligaciones o créditos a su cargo, apercibidas de que al no cumplir con lo antes expuesto incurrirán en responsabilidad de acuerdo a las disposiciones legales vigentes.

7. Reglas dictadas por la Tesorería de la Federación

Todos los casos que no se encuentren previstos en el Reglamento que se comenta así como todas las dudas que surgirán en su aplicación serán resueltas por la Tesorería de la Federación.

M. Efectos de la garantía del interés fiscal: suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

1. Generalidades y concepto

Al incumplirse con la obligación tributaria los órganos de administración financiera deben proceder al cobro del crédito fiscal adeudado mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Este procedimiento es llevado a cabo totalmente por la autoridad administrativa. Para Sergio Francisco de la Garza el procedimiento administrativo de ejecución, es un conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor. En cuanto al procedimiento, debe avanzar de acuerdo con el impulso que le dé la autoridad ejecutora hasta lograr su

finalidad."(113)

El hecho de "preservar por una parte, la ejecutividad de las decisiones administrativas en beneficio del Estado y por la otra, pensando en los intereses de los deudores conceder a esto la responsabilidad de evitar la aplicación de la facultad económico-coactiva cuando los intereses del Estado se encontraren garantizados a plenitud"(114) resulta necesario, por ser justo ya que si bien es cierto que el Estado requiere allegarse oportunamente de ingresos para cumplir con su función, también lo es que en muchas ocasiones es necesario proteger los derechos subjetivos de los particulares en contra de actos arbitrarios erróneos de la autoridad.

Para Miguel Fenech(115) la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución es la "detención del procedimiento administrativo de ejecución que presenta su avance (se refiere al procedimiento económico-coactivo) a merced de causas exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparece volviendo a

(113) Pérez de Ayala, et al., op. cit., Tomo I, pp. 344 a 356.

(114) Pugliese. op. cit., pp. 370 a 373.

(115) Alfonso Cortina Gutiérrez, Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Vol. I, pp. 186 a 189.

reanudarse dicho avance o son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del proceso".

2. Procedimiento de la suspensión

De acuerdo al artículo 144 del CFF, para que proceda la suspensión es necesario que medie solicitud del interesado, razón por la cual se descarta su otorgamiento en forma oficiosa.

Esta solicitud podrá formularse en cualquier tiempo ante la autoridad ejecutoria.

Además, es necesario que se acompañen los documentos que acrediten que se ha otorgado garantía suficiente para asegurar la efectividad del cobro, en caso de que la resolución sea adversa a los intereses del deudor fiscal. El otorgamiento de la garantía deberá hacerse en la forma a que se ha hecho referencia a lo largo de este trabajo.

La autoridad ejecutora deberá dictar un acuerdo provisional en el que decretará la suspensión. Este acuerdo es un acto reglado y no discrecional, que debe suspender el procedimiento ya que así la obliga al

CFF. (116)

Dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se deberá presentar copia sellada del escrito con el que se hubiera intentado recurso administrativo o juicio. En caso contrario, la autoridad estará facultada para hacer efectiva la garantía aún cuando se trate de fianza otorgada por compañía autorizada

3. Suspensión en recurso administrativo o juicio

Como ya se mencionó, los casos en que pueda proceder la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución son, cuando el deudor fiscal o terceros impugnan las resoluciones dictadas por las autoridades, ya sea haciendo valer cualquier medio administrativo establecido por el CFF o por alguna otra ley, o bien mediante el juicio de nulidad que se promueva ante el Tribunal Fiscal de la Federación, siempre y cuando se garantice el interés fiscal.

(116) De la Garza, Deracho Financiero, pp. 553 a 568

Los recursos administrativos que prevé el CFF son el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo, ejecución y el de nulidad de notificaciones.

El recurso de revocación, procede contra las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a la ley, o bien aquellas que siendo diversas a las anteriores, sean dictadas por las autoridades aduaneras (art. 117 CFF).

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procede en contra de los actos que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, cuando se alegue que créditos fiscales siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que refiere el artículo 21 del CFF; contra actos que se dicten en procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que no se ha ajustado a la ley o cuando se afecte el interés jurídico de terceros al enbargarse bienes o derechos de su propiedad (art. 118 CFF).

El recurso de nulidad de notificaciones procede en contra de aquellas notificaciones que se hagan en contravención de las disposiciones legales (art. 119 CFF).

Del análisis de los casos que se procede hacer valer es evidente que resulta conveniente suspender el procedimiento administrativo de ejecución, ya que de no ser así, se causarán consecuencias injustas para el deudor así como serios perjuicios al presunto deudor.

4. Impugnación en totalidad de créditos

De acuerdo al artículo 144 del CFF, si al presentar el medio de defensa no se impugna la totalidad de los créditos que se derivan del acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida deberá pagarse la parte del crédito consentido con los recargos correspondientes.

La razón de ser de esta disposición es porque en una misma resolución se pueden determinar uno o más créditos fiscales, y si no se impugnan todos los créditos fiscales determinados por la razón que sea, deberán cubrirse, ya que en esta hipótesis, ha transcurrido el término para impugnarlos y por lo tanto se consideran créditos

consentidos.

Por lo anterior, la suspensión puede ser total o parcial según el caso.

5. Duración de la suspensión

La duración de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución será temporal, aunque por un tiempo indefinido, ya que quedará vinculada la interposición de un recurso o juicio de nulidad y condicionada a los resultados definitivos de ambos.

En efecto, el segundo párrafo del artículo 144 del CFF señala que el procedimiento administrativo quedará suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que hubiera recaído en el recurso o juicio.

Si la resolución demandada del medio de defensa legal, hecho valer, fuera a favor del promovente, al cancelarse el crédito, el procedimiento de ejecución se volverá inaplicable y por tanto, serán nulas las diligencias ya practicadas; por el contrario, si la resolución definitiva fuera adversa al deudor lo que procedería sería continuar el procedimiento con el fin de

hacer efectiva la garantía otorgada para obtener la suspensión.

Si la garantía otorgada disminuye o desaparece, cesa la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

6. Caso en que no se necesita garantía adicional

El tercer párrafo del artículo 144 señala, que no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Sin embargo, siempre deberá garantizarse el monto que el artículo 141 del CFF señala como el que debe satisfacer toda garantía que se otorgue para asegurar el interés fiscal.

7. Negativa o violación de la suspensión

En el último párrafo del artículo 144 del CFF se establece un recurso contra la negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Los interesados en interponerlo deberán hacerlo ante el superior de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso administrativo. Cuando la autoridad ejecutora es una oficina federal de hacienda, el superior Jerárquico es la administrativa regional a la que pertenece; si se está tramitando juicio de nulidad, el recurso deberá interponerse ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca el juicio respectivo.

Al escrito del recurso se deberán acompañar los documentos en que consta el medio de defensa legal hecho valer y la garantía del interés fiscal.

El superior o la sala según el caso, deberán ordenar a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente al procedimiento administrativo de ejecución y rinda informe en un plazo de tres días, debiendo resolver la cuestión dentro de los cinco días siguientes a su recepción.

8. Inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución

En relación a la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, debe mencionarse que desde el siglo pasado se planteó ante la Suprema Corte de

Justicia de la Nación.

El problema relativo a su constitucionalidad. Debido a esto, con fecha 26 de febrero de 1870, Don Ignacio L. Vallarta concluyó un estudio sobre este particular; la Suprema Corte de Justicia de la Nación tomó los argumentos por él esgrimidos, y a partir de entonces la controversia sobre la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución ya no es discutida.

Lo anterior no significa que este procedimiento sea constitucional.

En virtud de que ya nadie alega la inconstitucionalidad de este procedimiento y toda vez que no es objeto de este estudio analizar este problema, es por lo que en este apartado trataremos brevemente este punto por la importancia que pensamos reviste.

Se dice que es inconstitucional este procedimiento, debido a que viola los artículos 14, 17 y 22 de nuestra Carta Magna:

- 1) Artículo 14 Constitucional.- El artículo 14

constitucional establece, que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En relación a lo anterior, se ha argumentado que la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que esté regulada por el derecho común, sino una imperiosa exigencia de una necesidad política, que la constituye en un servicio público, que debe prestarse aún contra la voluntad del obligado, no puede abarcar dentro de sus disposiciones al procedimiento administrativo de ejecución.

Ignacio L. Vallarta decía que "sería impreciso que éstos (los jueces) puedan administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intente darles, sería forzoso, en fin , confundir las facultades de los poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que a ellos corresponden, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos,

administrativos, debe ser judicial, contencioso".(117)

2) Artículo 17 Constitucional.- Se dice que con el procedimiento administrativo de ejecución se viola a este precepto constitucional, ya que en él se establece que ninguna persona puede hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho, así mismo, los tribunales deben estar expeditos para administrar justicia. Por lo tanto, el Poder Ejecutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de un adeudo fiscal, en realidad se está haciendo justicia así mismo y ejerciendo la violencia que prohíbe el artículo citado.

En relación a este particular Don Ignacio L. Vallarta señaló que "si el Poder Administrativo ejerciera violencia exigiendo los servicios públicos que la ley impone a los ciudadanos, de manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena; si a ese poder le estuviera prohibido obligar al particular aún por la fuerza a que preste los servicios públicos que le tocan, él sería imposible, y estaría de sobra aquel de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la

(117) A mayor abultamiento vid., supra, inciso A, subinciso 5 de este capítulo.

esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos, aún para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violencias todas las legislaciones han considerado como esencial elemento de la violencia la injusticia, la falta de derecho y el abuso de la fuerza del que la emplea. Suponer, pues, que una autoridad hace violencia cuando obedece la ley, es subvertir todos los principios."

3) Artículo 22 Constitucional.- Se dice que con el procedimiento administrativo de ejecución se viola a este precepto ya que en él se establece que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que corresponden a una persona para el pago de impuestos o multas, siempre y cuando esta aplicación sea hecha por la autoridad judicial. Por lo tanto, la autoridad judicial es la que debe intervenir para el cobro de tales impuestos o multas.

A pesar de lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a lo anterior ha dicho "que si bien el legislador quizo que la aplicación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha

exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata del pago de impuestos o multas, siendo este criterio enteramente lógico, agrega, porque lo establece con toda claridad el precepto transcrito, porque la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma constitución y nada hay más consecuente con ella, como el Poder Ejecutivo, a quien la propia constitución impone la obligación de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función soberana de recaudación del impuesto. (118)

A. Opinión personal

Debe mencionarse que en el derecho privado, cuando una parte incumple con una obligación a su cargo, existe el principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento forzoso con la intervención del Estado, y únicamente de esta forma el deudor moroso podrá ser obligado a cumplir con su obligación aún en contra de su voluntad. Es decir los órganos jurisdiccionales son los

intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

Dentro del campo doctrinario se establece que es necesario que el Estado goce de la facultad económico-coactiva, ya que la administración pública requiere hacer efectivos los impuestos en forma expedita, ya que de otro modo se vería en apuros para ejercitar las atribuciones que le son encomendadas.

A pesar de lo anterior, se considera que los argumentos que se han vertido a favor de la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, tan sólo muestran la conveniencia que existe de que el Estado tenga esta facultad, pero en ningún momento dan el fundamento constitucional de la misma.

Debido a que nuestra Carta Magna no prevé la facultad económico-coactiva, es por lo que jurisprudencia y doctrina han elaborado interpretaciones, con las que quieren apoyar la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución.

N. CANCELACIÓN DE LAS GARANTÍAS

De acuerdo al artículo 70 del RCFF, las garantías otorgadas deberán cancelarse en los siguientes casos:

1. Porque se sustituya la garantía.
2. Porque se pague el crédito fiscal.
3. Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dió origen al otorgamiento de la garantía.
4. En cualquier otro caso que las disposiciones fiscales lo establezcan. Sobre este particular se remitió a lo expuesto en el apartado K., de este capítulo.

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico en que se cancele la garantía, siempre que se dé alguno de los casos arriba señalados, deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido acompañando los documentos que en la forma de solicitud respectiva se señalen.

Resulta importante señalar, que después de 20 meses de que entró en vigor el RCFF, no se ha emitido forma de solicitud respectiva.

En caso de que la garantía de la que se pide su cancelación se hubiera inscrito en el Registro Público, la autoridad recaudadora deberá enviar oficio al registro que corresponda con el fin de cancelarla (art. 71 RCFF).

Debe recordarse que los gastos que se originen serán por cuenta del interesado (art. 60, cuarto párrafo RCFF).

0. Algunas consideraciones sobre las distintas formas de garantizar el interés fiscal

Se considera que las ventajas o inconvenientes que existen en el otorgamiento de las garantías que señala el CFF como idóneas para asegurar el interés fiscal, dependen de las circunstancias particulares de la persona (física o moral) que tiene necesidad de otorgarlas.

Sin embargo, en términos generales, se pueden hacer los siguientes comentarios:

En relación al depósito de dinero, encontramos que su ventaja estriba en la facilidad inmediata, para, otorgar la garantía, si es que se tienen recursos a la mano suficientes que se puedan congelar de la operación del negocio; sin embargo, su inconveniente está representado por la nula o casi nula productividad de los recursos que se inmovilizan. Para confirmar lo anterior, debemos recordar que todos los recursos de una empresa se deben emplear en la productividad de la misma y, si la garantía a otorgar es cuantiosa, su inconveniente es altamente manifiesto.

Por lo que hace a la prenda, se debe mencionar que de otorgarse, se inmovilizarían los inventarios del contribuyente hasta por el importe de la garantía otorgada, lo cual significaría paralizar la actividad del contribuyente hasta por el importe de la garantía.

En caso de que la prenda no quedara bajo la depositaria del contribuyente, se inmovilizarían los recursos afectados a ella y, además, puede ser que el contribuyente sufra daños y perjuicios que lo perjudiquen gravemente.

En caso de que se aceptara y que se asegurara el

interés fiscal a través de una prenda "revolvente" y que el depositario de la misma fuera el propietario o la empresa, según se tratara de persona física o moral, y que el objeto de la prenda fuesen sus inventarios tanto de materia prima como de productos terminados, su dificultad operacional estribara en el hecho de tener mucho cuidado en el manejo de los mismos para no incurrir en responsabilidad ante el fisco, ya que si la cantidad que se garantiza llegare a disminuir sin que existiera un control que lo manifestara, se operaria en una situación de insuficiencia de la garantía ofrecida.

Esta situación pone de manifiesto que en un momento dado, podrían limitarse las operaciones de la empresa por falta de garantías suficientes, lo cual significaría una paralización de operaciones con los grandes inconvenientes que esta situación acarrea.

Sin embargo, si el fisco aceptara la prenda "revolvente", los contribuyentes podrían, según las circunstancias, verse beneficiados con su otorgamiento.

En relación a la hipoteca, se considera que su principal inconveniente estriba en el hecho de que puede llegar a ser perjudicial en las operaciones crediticias,

que todos los días practican los 'contribuyentes, ya que un gravamen de estas características puede poner en actitud de serias precauciones a sus acreedores en el otorgamiento de créditos. Tan es así, que hoy en día las empresas, cuando emiten obligaciones, optan por que sean quirografarias, pues las hipotecarias pueden llegar a limitar sus operaciones crediticias.

Por otra parte, la fianza otorgada por institución autorizada tiene preferencia entre los contribuyentes sobre las otras formas que el CFF señala como idóneas para garantizar el interés fiscal, lo anterior se debe a que no se gravan los intereses de los contribuyentes ni se distraen recursos de su operación, como en el depósito en dinero.

Se considera que el principal inconveniente de este tipo de garantía está representado por el costo que tiene, así como por las contragarantías que exija la afianzadora, que en ocasiones son difíciles de cumplir.

En relación a la obligación solidaria, asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, se debe decir que es interesante si se está en posibilidad de hacerlo, pues no se gravan bienes ni se distraen

recursos. Sin embargo, este tipo de garantía en la práctica, generalmente resulta difícil de otorgar, ya que difícilmente se desean comprometer otras personas, a no ser que quien otorgue la garantía solidaria no tenga responsabilidades que lo puedan comprometer ante terceros.

Por lo que se refiere al embargo en la vía administrativa, debe manifestarse que si se realiza sobre bienes de poca importancia para el contribuyente, es una buena solución para garantizar el interés fiscal, pero si se realiza sobre todos los bienes del contribuyente (Vgr. toda una empresa) o en bienes de alta significación, resulta negativa en las operaciones crediticias de la empresa frente a sus acreedores, y además, en su operación.

CONCLUSIONES

1. En la ley para la calificación de las infracciones a las leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes del 8 de abril de 1824, se encuentra el primer antecedente histórico-legislativo que en nuestra legislación fiscal existe sobre la forma de garantizar el interés fiscal.

2. Con la ley de Justicia Fiscal del 26 de agosto de 1936, se creó al Tribunal Fiscal de la Federación. Con esta ley se quitó a la autoridad judicial la facultad para conocer sobre la garantía del interés fiscal, ya que la misma pasa a ser del Tribunal Fiscal de la Federación,

3. A partir de la vigencia de la Ley de Justicia Fiscal del 1936, el otorgamiento de la garantía del interés fiscal dejó de ser un requisito indispensable para el ejercicio del derecho de oposición contra los créditos fiscales. Su otorgamiento únicamente era una condición para que se suspendieran los procedimientos coactivos.

4. La posibilidad de que se pudiera dispensar el otorgamiento de garantía para asegurar el interés fiscal,

surgió por primera vez en la Ley de Justicia Fiscal de 1936.

5. En el Código Fiscal de la Federación de 1938 se estableció por primera vez en forma precisa lo que deba entenderse por "Interés fiscal".

6. A partir del 10 de enero de 1957, fecha en que entraron en vigor las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación de 1938, el Tribunal Fiscal de la Federación dejó de tener intervención en lo relativo al aseguramiento del interés fiscal, quedando esta facultad a cargo de las oficinas ejecutoras. Por tanto, a partir de la fecha indicada la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se constituyó en juez y parte al tener la decisión sobre la garantía del interés fiscal.

7. Conforme a los antecedentes históricos legislativos, las garantías aceptadas tradicionalmente fueron el depósito en dinero y la fianza. A partir del Código Fiscal de 1966 dejó de aceptarse la fianza otorgada por persona física. La obligación que diera la compañía autorizada ocasiona una inconveniente erogación de gastos por pago de primas.

8. En una evolución legislativa se han aceptado paulatinamente la hipoteca, la prenda, el embargo precautorio y una forma denominada pago provisional. En esta última forma se contaba con la ventaja de que no se causaban recargos durante la tramitación de inconformidades. Esta forma de pago provisional es un antecedente del pago bajo protesta.

9. El "pago bajo protesta", surge por primera vez en nuestra legislación en el Código Fiscal de la Federación de 1938. Sin embargo, careció de regulación alguna así mismo, en este ordenamiento se aceptó, también por primera vez, al secuestro convencional como una forma de asegurar el interés fiscal.

10. En el Código Fiscal de la Federación de 1966, se aceptó en forma expresa, como una forma de garantizar el interés fiscal a la obligación solidaria asumida por tercero y al secuestro en la vía administrativa.

11. El Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 31 de agosto de 1964, regulaba a la garantía del interés fiscal, dentro del título noveno denominado "de las garantías a favor del Gobierno Federal", el cual quedó derogado a partir del 10. de

abril de 1983, según lo dispuesto por el artículo trigésimo sexto de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982.

12. El Reglamento del Código Fiscal de la Federación regula en la actualidad la garantía del interés fiscal. Pero hubo una época circunscrita a once meses, en la que no estuvieron regulados los requisitos que habrían de satisfacer las garantías que se pudieran otorgar en el aseguramiento del interés fiscal, lo que dejó en estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes.

13. Gramaticalmente por garantía del interés social se entiende: el aseguramiento que debe prestarse al Tesoro Público de la Nación, sobre el provecho que tiene derecho a percibir, para que en caso de incumplimiento por parte del sujeto obligado a contribuir a la formación del mismo, ésta no sufra perjuicio alguno.

14. Del análisis de las normas que regulan el aseguramiento del interés fiscal derivado, que legalmente se entiende por tal: los gastos de ejecución, los recargos, las sanciones, la indemnización a que se

refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones adeudadas, y los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía.

15. Ha de considerarse también desde el punto de vista legal que el interés fiscal está constituido por las contribuciones que se adeuden más los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía desde el punto de vista jurisprudencial, se entiende por tal, a todo aquello que el fisco puede cobrar del contribuyente, por encontrarse ya vencida la fecha de pago.

16. La exégesis de las disposiciones legales nos conduce a considerar por aseguramiento del interés fiscal el conjunto de medidas que dentro de las disposiciones existen con el fin de fortalecer el cumplimiento por parte del contribuyente, del pago de contribuciones que adeude más los accesorios causados; así como los que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de este reforzamiento por el contribuyente.

17. Jurisprudencialmente se entiende por garantía

interés fiscal al reforzamiento que se da al cobro de las cargas fiscales, con el fin de que el Estado pueda hacer frente en forma pronta y eficaz, a la satisfacción de las necesidades sociales a su cargo.

18. Además de las formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación como idóneas para asegurar el interés fiscal, existen otros medios que la doctrina denomina "privilegios", con el fin de que el Estado asegure el adecuado cumplimiento de los créditos a su favor. Estos privilegios son el derecho de preferencia del fisco federal en relación con determinados acreedores para el pago de créditos; controversia entre el fisco federal y fisco local en relación a la preferencia de recibir el pago de los créditos fiscales; privilegios establecidos en el Código Civil; el de ejecutoriedad de las resoluciones fiscales; el de presunción de legalidad de los actos y resoluciones del fisco y privilegios procesales.

Los privilegios que el Estado tiene en su favor no deben ser excesivos, ya que de serlos, se haría negatoria la impartición de justicia, debido a que con ellos, el juzgador puede perder la imparcialidad que siempre debe tener.

19. La garantía del interés fiscal constituye en favor de los contribuyentes un derecho, por lo tanto es deber de la autoridad fiscal competente, aceptar las garantías que otorguen los contribuyentes para asegurar el interés fiscal, siempre y cuando reúnan los requisitos que conforme a derecho se establecen como idóneos para su aceptación.

20. La garantía del interés fiscal, es una institución jurídica del derecho fiscal, que tiene por finalidad asegurar que los créditos fiscales a favor del Estado se satisfagan.

21. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el órgano que auxilia al Presidente de la República en la rama fiscal.

22. En el Reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se especifican las unidades administrativas que intervienen en relación a la garantía del interés fiscal, con determinación de sus atribuciones.

23.-Por su importancia, la regulación de los requisitos que deben reunir las garantías a otorgarse

para el aseguramiento del interés fiscal debe ser materia encomendada al Poder Legislativo a través de la ley y no asignarse al Poder Ejecutivo en ejercicio de su actividad reglamentaria.

24.-Se considera que es en perjuicio de los contribuyentes el hecho de que las disposiciones relativas a las vías de defensa que tienen los particulares en materia fiscal, como lo es la garantía del interés fiscal, queden en manos del Poder Ejecutivo ya que en la mayoría de los casos, en los litigios en materia tributaria, la garantía del interés fiscal es un factor decisivo para que los contribuyentes ejerzan el derecho a obtener una impartición de justicia en esta materia, razón por la cual constituyen un obstáculo para que el contribuyente tenga acceso a las vías de defensa

25.-El Código Civil para el Distrito Federal, en materia común, y para toda la República en materia federal cumple un papel supletorio en materia fiscal y con respecto a la garantía del interés fiscal debe ser consultada principalmente en cuanto a la prenda, hipoteca y obligación solidaria pasiva.

26.-La fianza otorgada por institución autorizada

constituye la forma más socorrida para los contribuyentes que tienen que garantizar el interés fiscal.

27. La forma de garantizar el interés fiscal por medio de fianza otorgada por institución autorizada, es una estipulación a favor de tercero.

28. Es el caso de la fracción IV de artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, que establece que los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal mediante obligación solidaria asuma por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, estamos en presencia de una solidaridad pasiva.

29. El procedimiento que el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas establece para hacer efectivas las fianzas que se otorgan a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados y Municipios es anticonstitucional debido a que cambia la naturaleza mercantil de las obligaciones derivadas de un contrato de fianza, convirtiéndolas en créditos fiscales.

30. La garantía del interés fiscal consistente en depósito en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto, debe hacerse en Nacional Financiera, S.A., ya

que es la Institución Nacional de Crédito legalmente autorizada para recibir depósitos en dinero.

31. Es objetivo de la Ley de Coordinación Fiscal evitar la concurrencia impositiva.

32.-En los convenios de colaboración administrativa y celebrados entre Federación y Estados de la República se contienen disposiciones que regulan entre las partes el tópico de la garantía del interés social.

33. Del estudio de las legislaciones fiscales se obtiene que, a nivel local, se establecen las diversas maneras idóneas de aseguramiento del interés fiscal.

34. En los Estados de Aguascalientes, Durango, Guerrero, Oaxaca, Puebla, Querétaro, San Luis Potosí, Tamaulipas y Yucatán, es aceptada la fianza otorgada por persona física o moral como una forma de garantizar el interés fiscal.

35. El depósito de dinero, la prenda, la hipoteca y la fianza otorgada por compañía autorizada, son aceptadas en todos los Estados de la República como una forma de garantizar el interés fiscal .

36. El secuestro en la vía administrativa, la obligación solidaria asumida por tercero, la afectación de bienes inmuebles o negociaciones mercantiles y el pago bajo protesta, son aceptadas por la mayoría de los Estados como idóneas para asegurar el interés fiscal.

37. La Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en el artículo 61 permite que un tercero interesado impida la suspensión de los actos impugnados por un actor, mediante el otorgamiento de una garantía mayor a la otorgada por ésta. Se considera que, además de que se encuentra mal regulado el otorgamiento de esta garantía, es difícil que se llegue a dar el caso, sin embargo, de otorgarse, el tercero interesado en darla erogará gastos bastante considerables por este otorgamiento.

38. La garantía del interés fiscal es una institución que favorece al Estado, pero no debe haber exceso de cargas a los particulares en aras del aseguramiento pues afecta la justicia como valor jurídico.

39. El pago bajo protesta era una forma de garantizar el punto de vista formal que constituía un pago, la desaparición del pago bajo protesta en el vigente Código

Fiscal de la Federación perjudica a los contribuyentes. Por lo tanto, lo más justo sería que esta garantía volviera a establecerse como idónea para asegurar el interés fiscal.

40. A los contribuyentes corresponde un derecho de opción para elegir alguna de las formas de garantía del interés fiscal que prevé la legislación fiscal.

41. Es injusto que nuestra legislación no permita reducir el importe de la garantía cuando ha habido pago de créditos fiscales en parcialidades, ya que se ha reducido el débito fiscal para el contribuyente.

42. No existe fundamento constitucional que prevea la facultad económico-coactiva en favor del Estado, es por esto por lo que la jurisprudencia y doctrina han elaborado interpretaciones forzadas, con las que quieren apoyar la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución.

BIBLIOGRAFÍA

AGOSTA ROMERO, Miguel,
Teoría General del Derecho Administrativo,
México Editorial Porrúa, S.A., 1989 4a. Edición,
832 pp.

ARRELLANO GARCÍA, Carlos,
Derecho Procesal Civil,
México, Editorial Porrúa, S.A., 1981,
940 pp.

ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo,
El Proceso Tributario en el Derecho el Derecho Mexicano,
México, Editorial Porrúa, S.A., 1977,
350 pp.

ARRIOLA VIZCAINO, Adolfo,
Derecho Fiscal,
México, Themis, 1982,
453 pp.

BECERRA BAUTISTA, José,

El Proceso Civil en México,

México, Editorial Porrúa, S.A., 1979 7a. edición,

825 pp.

BERLIRI, Antonio,

Principios de Derecho Tributario,

Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1971, Volumen

II. traducción de Narciso Amorós Rica y Eusebio González

García,

529 pp.

BORJA SORIANO, Manuel,

Teoría General de las Obligaciones,

México, Editorial Porrúa, S.A. 1953, 2a. edición. Tomos I

y II,

720 pp.

CALVO LANGARICA, César,

Anatomía del Código Fiscal de la Federación,

México, Pac, S.A. 1982,

479 pp.

CARRETERO,

Nacimiento, notificación y extinción de la relación tributaria,

sin lugar editorial y año Tomo II,

489 pp.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso,

Ciencia Financiera y Derecho Financiero,

México, Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios jurídicos, 1981 Volumen I,

405 pp

DE LA GARZA, Francisco,

Derecho Financiero Mexicano,

México, Editorial Porrúa, S.A. 1983, 12a edición,

610 pp.

DE PINA, Rafael,

Diccionario de Derecho,

México, Editorial porrúa, S.A., 1983, 2a edición,

509 pp.

DE PINA RAFAEL Y CASTILLO LARRAÑAGA, José,

Derecho Procesal Civil,

México, Editorial Porrúa, S.A. 1979, 13a. Edición,

700 pp.

DUBLAN, Manuel,

Derecho Fiscal México,

Textos Universitarios, S.A. 1975,

650 pp.

ESCRICHE, Joaquín,

Diccionario Razonado de Legislación Jariprudencia,

Bogotá, Editorial Tenis. 1977,

427 pp.

FERNANDEZ Y CUEVAS, José Mauricio,

Jurisprudencia en materia fiscal criterios sustentados

por el Tribunal Fiscal de la Federación en materia de

Derecho Procesal Fiscal 1937-1970,

México, Editorial Jus, 1976,

820 pp.

FLORES ZAVALA, Ernesto,

Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas,

México, Editorial Porrúa, S.A., 1984, 25a. Edición,
470 pp.

FRAGAY, Gabino,

Derecho Administrativo,

México, Editorial Porrúa, S.A., 1982, 22a. Edición,
520 pp.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo,

Introducción al Estudio del Derecho,

México, Editorial Porrúa, S.A., 1979, 30a. Edición,
650 pp.

GIOVANI A. D.,

Instituciones de Derecho Tributario,

traducción de Fernando Sáinz de Bujanda, Madrid,
Editorial de Derecho Financiero, 1957, 7a. Adición,
369 pp.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M.,

Derecho Financiero,

Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1977, 3a. edición.

Volúmen I,

539 pp.

GUTIÉRREZ y GONZÁLEZ, Ernesto,

Derecho de las Obligaciones,

México. Editorial Cajica, S.A. 1979, 5a edición,

480 pp.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio,

Lecciones de Derecho Tributario,

México Ecasa, 1983,

640 pp.

JUANO, Manuel,

De Curso de Finanzas y Derecho Tributario,

Rosario, Editorial Molachino, 1963, Tomo I,

502 pp.

LERDO DE TEJADA, Francisco,

Código Fiscal de la Federación comentado,

México, Editorial Jus, S.A., Centro de Investigación
Tributaria, 1970,

293 pp.

LERDO DE TEJADA, Francisco,

Ensayos de Derecho Tributario,

México, Editorial Jus, S.A. 1975,

470 pp.

LOZANO NORIEGA, Francisco,

Cuarto Curso de Derecho Civil contratos México,

Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., 1970,

2a. edición,

528 pp.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio,

Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano,

México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1983,

7a. edición,

789 pp.

MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis,

Derecho Fiscal Mexicano,

México, Editorial Ecasa, 1982, 4a. editorial Ecasa, 1982,

4a edición,

370 pp.

MICHELI, Gian Antonio,

Curso de Derecho Tributario,

Madrid. Editoriales de Derecho Reunidas, 1975,

524 pp.

NAVARRO AYALA, Jorge,

Ensayo de Código Fiscal Tipo,

México, Editorial Trillas, 1977,

642 pp.

PALLARES, Eduardo,

Diccionario de Derecho Procesal Civil,

México, Editorial Porrúa, S.A., 1979, 12a. Edición,

359 pp.

PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ, Eusebio,

Curso de Derecho Tributario,

Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, Tomo 1,

389 pp.

PERULLES BASSAS, Juan José,
Manual de Derecho Fiscal,
Barcelona, Librería Bosch, 1961,
634 pp.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando,
Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación.
México, Textos Universitarios, S.A., 1977,
684 pp.

PORRAS Y LÓPEZ, Armando,
Derecho Procesal Fiscal, México,
Textos Universitarios, S.A. 1980 y 3a. Edición,
490 pp.

PUGLIESE, MARIO,
Instituciones de Derecho Financiero,
México, Editorial Porrúa, S.A. p 1976, 2a. Edición,
428 pp.

RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, Humberto y Joaquín,
El Tratamiento Fiscal de los Contratos,
México, Editorial y Distribuidora, Rodom, S.A., 1975, 2a.
Edición,
404 pp.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl,

Derecho Fiscal,

México, Colección de Texto Jurídicos Universitarios,

1983,

437 pp.

ROJINA VILLEGAS, Rafael,

Compendio de Derecho Civil, México,

Editorial Porrúa, S.A., 1980, 12a, edición, Tomos III y

IV,

286 pp.

RUIZ RUEDA, Luis,

El Contrato de Seguro,

México, Editorial Porrúa, S.A. 1978,

370 pp.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ,

Mayolo, Opúsculo sobre Derecho Fiscal,

México, Editorial Olguín, S.A. 1983,

290 pp.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio,
Derecho Fiscal Mexicano,
México, Cárdenas Editor, 1983, 6a. Edición,
548 pp.

SÁNCHEZ MEDAL, Ramón,
De los Contratos Civiles, México,
Editorial Porrúa, S.A., 1980, 5a edición,
539 pp.

SÁNCHEZ PIÑA, José,
Nociones de Derecho Fiscal,
México, Pac, S.A., 1983,
385 pp.

SANTOS ROWE, Manuel,
Índice de Legislación Fiscal 1939-1969.
México Banco Internacional, S.A. 1969, 2a. Edición,
307 pp.

SCHMILL, Ulises
Código Fiscal de la Federación de 1967, complicado y
anotado,
México, Biblioteca Sistema, 1967, Volumen F-5,
329 pp.

SOTO ALVAREZ, P, Clemente,

Prontuario de Introducción al Estudio del Derecho
Naciones de Derecho Civil,

México Editorial Limusa, S.A., 1979 2a. Edición,
370 pp.

TENA RAMÍREZ, Felipe,

Leyes Fundamentales de México 1808-1979,

México, Editorial Porrúa, S.A., 1981, 10a. Edición,
380 pp.

TENA RAMÍREZ, Felipe,

Derecho Constitucional Mexicano México,

Editorial. Porrúa, S.A.p 19809 10a. Edición,
457 pp.

VILLASEÑOR ARAI, Salvador,

El acto consentido en el juicio, ante el Tribunal Fiscal,

México, Editorial Jus, S.A.
197 pp.

VILLEGAS, Héctor B.,

Curso de Finanzas,

Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editorial Depalma 1977.

280 pp.

VILLORO TORANZO, Miguel,

Introducción al Estudio del Derecho,

México, Editorial Porrúa, S. A. 1984, 6a, edición.

280 pp.

REVISTAS

CUEVAS FIGUEROA, Pedro,

"Análisis del Procedimiento Contencioso en el Nuevo Código Fiscal de la Federación", Revista de la Facultad de Derecho del Estado de México, Memoria del VII, Congreso Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal, primer número extraordinario, Toluca, 339 a 379.

DE LA GARZA, Sergio Francisco,

"El Procedimiento Administrativo de Ejecución" Revista de Investigación Fiscal, Núm. 56, México, agosto 1970, pp. 25 a 71.

DE LA GARZA, Sergio Francisco,

"Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación",
Revista de Investigación Fiscal, Núm. 11, México,
noviembre 1966, pp. 7 a 18.

FLORES ZAVALA, Ernesto,

"Comentarios al Nuevo Código Fiscal", Revista de la
Facultad de Derecho de México, Núm. 72, Tomo XVIII,
México, oct.-dic., 1968, pp. 953 a 995.

HOYO, Roberto,

"Las participaciones en la Coordinación Fiscal", Revista
de Investigación Fiscal, Núm., 3, segunda época, México,
mayo-junio, 1982, pp. 29 a 95.

RAMÍREZ DE AGUILAR, Fernando,

"Comentarios al nuevo Código Fiscal de la Federación",
Revista de la Facultad de Derecho de México, Núm. 72,
Tomo XVIII México, oct.-dic. 1968, pp. 993 a 1003.

VILLA CALLEJA, Guillermo,

"Qué es la Coordinación Fiscal?", Revista de
Investigación Fiscal, Núm. 3. segunda época, México,
mayo-junio, 1982 pp. 17 a 28.

OTROS

"Iniciativa del Ejecutivo del Código Fiscal de la Federación 1981" Diario de Debates de la Cámara de Diputados, Año III, T. III. No. 39, del 15 de diciembre de 1981, pp. 4 a 8.

"Exposición de Motivos de la Ley de Coordinación Fiscal de 1980", Publicación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México 1979, pp. 47 a 56.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a., épocas Año V Núm. 32, México, agosto de 1982, pp. 34 y 45.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. época, Año IV, Núm. 30, México, junio de 1982, pp. 613 y 614.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2a. épocas Año VI Núm. 57, México, septiembre de 1984, p. 147.

Tribunal Fiscal de la Federación cuarenta y cinco años, México, 1982, VI Tomos.

Diccionario Enciclopédico Espasa, 24 Vols; Madrid: Espasa-Calpe, S. A, 1968.

Diccionario Larousse Ilustrado; México: Larousse, 1978.

Diccionario de la Lengua Española; Madrid: Décimo novena edición, 1970

Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dirección General de Recaudación. Instrumentos de la Coordinación Fiscal 1981. México, 1981. Apartado Núm. 9.

LEGISLACIÓN

México

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917. (Actualizada).

Ley Orgánica de la Administración Pública Federa. I, 1976. (Actualizada).

Ley Federal de Instituciones de Fianzas, 1950. (Actualizada).

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, 1932. (Actualizada).

Ley de Coordinación Fiscal, 1980. (Actualizada).

Ley Orgánica de la Nacional Financieras S. A., 1975.
(Actualizada).

Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1981. (Actualizada).

México.

Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del
Distrito Federal, 1971 (Actualizada).

Ley de Amparo Reglamentaria, de los Artículos 103 y 107
de la Constitución Política de los Estados Unidos
Mexicanos. 1936. (Actualizada)

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal
de 1985, 1985

Ley que establece reforma, adiciona y deroga diversas
disposiciones fiscales, 1985

Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, 1959
(Actualizada).

Código Fiscal de la Federación, 1983. (Actualizado).

Código Penal para el Distrito Federal en materia común
para toda la República en materia de fuero federal, 1931.
(Actualizado).

Código Civil para el Distrito Federal, en materia común,
y para toda la República en materia Federal. 1928
(Actual)

Reglamento del Código Fiscal de la Federación 1984.
(Actualizado).

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 1984.
(Actualizada).

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público 1983. (Actualizado).

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público.

Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la
Federación. 1964. (Actualizado).

Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrados por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de Aguascalientes, Baja California (S), Baja California (N), Campeche, Coahuila y Colima, DOF 31 de octubre de 1983.

Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrados por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero e Hidalgo, DOF 1º de noviembre de 1983.

Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de Michoacán, Jalisco, Nuevo León, México, Morelos y Nayarit DOF 2 de noviembre de 1983.

Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrados por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, DOF 3 de noviembre de 1983.

Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrados por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz y Yucatán, DOF 4 de noviembre de 1983.

Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el gobierno de Zacatecas, DOF 7 de noviembre de 1983.

Acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del D. F. Para la Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, DOF 2 de diciembre de 1983.