

00721
806



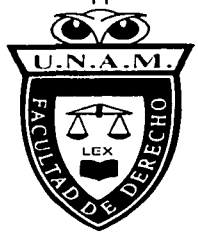
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

"LA CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA
DEL INTERÉS FISCAL.
PROCEDIMIENTO"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
VERÓNICA CITLALLY RUÍZ RÍOS



ASESOR:
LIC. JUAN PABLO DE LA SERNA PERDOMO

MEXICO, D.F.

2003

A

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 la Universidad Nacional Autónoma de México,
en especial a la Facultad de Derecho, por la oportunidad
que me dio de ser lo que ahora soy.

A ti papi, por que se que donde estés,
estas orgulloso de mi, como yo de ti.

A tí mami, por tu comprensión, apoyo,
y paciencia pero sobre todo por la admiración
y el amor tan grande que te tengo.

A mis hermanas, Claudia, Gaby y en especial a Ale,
gracias por ayudarme a terminar este trabajo, a todas
por su enorme cariño, por estar conmigo siempre y
confiar en mi, a Mitzi, Astrid y Pepito, por esa
inocente alegría que me dan. Los quiero mucho.

A Bush, por su compañía y amor incondicional,
por que siempre vas a estar en mi corazón.

Indudablemente, al Lic. Juan Pablo De la Serna Perdomo, por su confianza y por que sin su apoyo y dirección este trabajo no hubiera sido posible.

A Chucho, Bere, Belen, Liz, Rachell, Anel y Mayra, porque se han ganado un lugar especial en mi vida, gracias por enseñarme que la magia de la amistad existe.

A mis compañeras y amigas Thelma, Ely, Lupita, y Rocio por su apoyo, comprensión, y buenos consejos, gracias por aceptarme en sus vidas.

A Beto, Toño, y Memo gracias por su constante preocupación e interés que mostraron para la realización de este trabajo.

Y a todos aquellos que por alguna razón no los nombre, pero que han estado conmigo siempre. Gracias.

LA CANCELACION DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. PROCEDIMIENTO.

INDICE GENERAL INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO PRIMERO

I. LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

A.	Análisis gramatical.....	1
1.	De garantía.....	1
2.	De interés.....	3
3.	De interés.....	4
4.	De interés.....	4
B.	Concepto de garantía.....	4
1.	Generalidades.....	4
2.	Contratos de garantía.....	7
C.	Concepto de interés fiscal.....	9
1.	Concepto doctrinal.....	9
2.	Concepto doctrinal.....	10
a)	El interés fiscal en los Códigos Fiscales de 1938 y 1966.....	10
b)	El interés fiscal en la legislación vigente.....	11
3.	Concepto Jurisprudencial.....	21
D.	Concepto de garantía del interés fiscal.....	22
1.	Concepto doctrinal.....	22
2.	Concepto legal.....	24
3.	Concepto jurisprudencial.....	25
E.	Antecedentes Histórico-Legislativos.....	26
1.	Ley para la Calificación de la Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes de 8 de abril de 1924.....	26
2.	Ley para la Calificación de la Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes de 9 de julio de 1924.....	27
3.	Análisis comparativo de los dos ordenamientos anteriores.....	28
4.	Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1926.....	29
5.	Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 30 de diciembre de 1932.....	30
6.	Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936.....	31
7.	Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación de 31 de diciembre de 1937. Aseguramiento del interés fiscal mediante pago provisional.....	32
8.	Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938.....	33
a)	Regulación de la garantía del interés fiscal.....	33
b)	El pago provisional como una forma de garantizar el interés fiscal.....	36
c)	Reformas y adiciones efectuadas al Código Fiscal de la Federación de 1938 en lo relativo a la garantía del interés fiscal.....	36
d)	El interés fiscal en el Código Fiscal de 1938.....	37
9.	Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 19 de diciembre de 1959.....	37
10.	Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de	

	31 de agosto de 1964.....	38
11.	Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966.....	40
	a) Formas de garantizar el interés fiscal.....	41
	b) Análisis de las garantías del interés fiscal.....	41
	c) Diferencias con el Código Fiscal de 1938 en relación a las formas de garantizar el interés fiscal.....	42
	d) Monto de la garantía.....	43
	e) Requisitos y vigilancia de las garantías.....	43
	f) Dispensa en el otorgamiento de la garantía.....	44
12.	Artículo trigésimo sexto de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982.....	44

CAPITULO SEGUNDO.

II. REGULACIÓN JURÍDICA DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

A.	Tipos de garantía.....	47
	1. Fianza.....	48
	a) Formalidades de la fianza.....	49
	2. Responsabilidad Solidaria.....	50
	3. Deposito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas.....	51
	4. Prenda e Hipoteca.....	51
	a) Prenda.....	52
	b) Hipoteca.....	53
	5. Embargo en la vía administrativa.....	54
	6. Títulos valor o cartera de créditos.....	55
	a) Títulos valor.....	55
	b) Cartera de créditos.....	56
B.	Derecho de elección del contribuyente.....	57
C.	Sustitución de la garantía del interés fiscal.....	58
D.	Combinación de las formas de garantizar el interés fiscal.....	58
E.	Monto de la garantía.....	59
	1. Ampliación de la garantía.....	59
F.	Requisitos que deben cumplir las garantías.....	60
	1. Deposito de dinero.....	60
	2. Prenda.....	61
	3. Hipoteca.....	61
	4. Fianza.....	62
	5. Responsabilidad solidaria.....	63
	6. Embargo en la vía administrativa.....	64
	7. Títulos valor o cartera de créditos.....	67
G.	Otorgamiento de la garantía.....	69
	1. Gastos que se causen con motivo del otorgamiento.....	69
	2. Subsistencia de las garantías.....	69
H.	Calificación, Aceptación y Tramite de la garantía.....	69
	1. Incidente de suspensión.....	70
I.	Otorgamiento de la garantía. Casos en los que procedía su dispensa.....	71
	1. Antecedentes.....	71
J.	Casos en que procede garantizar el interés fiscal.....	72

1.	Los que establece el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, además de los señalados en el artículo 142:.....	73
a)	Liquidación de sociedades.....	73
b)	Administradores de sociedades mercantiles.....	74
c)	Terceros responsables solidarios.....	74
d)	Contribuciones omitidas determinadas por las autoridades empresariales.....	74
e)	Autorización para diferir el pago o efectuarlo en parcialidades.....	75
f)	Solicitud de condonación de multas.....	75
g)	Solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.....	75
h)	Aplicación del producto obtenido del remate de bienes, cuando el fisco local y federal los ha embargado.....	75
K.	Efectividad de las Garantías.....	75
1.	Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	75
2.	Depósito en dinero.....	76
3.	Fianza otorgada por institución autorizada. Reglas generales.....	76
4.	Reglas ditas por la Tesorería de la Federación.....	78
L.	Efectos de la garantía del interés fiscal: suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.....	78
1.	Generalidades y concepto.....	78
2.	Procedimiento de suspensión.....	79
3.	Suspensión en recurso administrativo o juicio.....	79
4.	Impugnación en totalidad de créditos.....	80
5.	Duración de la suspensión.....	80
6.	Garantía adicional, casos en los que no es necesaria.....	81
7.	Negativa o violación de la suspensión.....	81
8.	Inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución.....	81
M.	Opinión personal.....	83
N.	Algunas consideraciones sobre las distintas formas de garantizar el interés fiscal.....	83
O.	Pago Bajo Protesta.....	84
1.	Concepto.....	85
2.	Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1966.....	85
3.	Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1966.....	85
4.	Código fiscal de la federación de 1966.....	86
5.	Comentarios acerca de la desaparición del pago bajo protesta en el Código Fiscal de la Federación vigente.....	87
a)	Iniciativa del Ejecutivo.....	87
b)	Opiniones doctrinales sobre el pago bajo protesta.....	87
6.	Devolución de cantidades pagadas indebidamente.....	88
7.	Pago bajo protesta como garantía del interés fiscal.....	89
8.	Criterios emitidos por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación sobre el pago bajo protesta.....	90
9.	Pago bajo protesta en la legislación local.....	91
P.	Opinión personal.....	91

CAPITULO TERCERO.

III. AUTORIDADES COMPETENTES EN MATERIA DE GARANTÍAS.

A.	Unidades Administrativas que tienen atribuciones en materia de garantías.....	94
B.	Funciones de la Unidades Administrativas en materia de Garantías.....	95

1.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	95
2.	Servicio de Administración Tributaria SAT.....	95
a)	Objeto del SAT.....	95
b)	Autonomía técnica y de gestión.....	95
3.	Tesorería de la Federación.....	96
a)	Facultades en relación con la garantía del interés fiscal.....	96
b)	Atribuciones del Tesorero.....	97
c)	Otorgamiento de la garantía.....	97
d)	Intervención de la Tesorería en el otorgamiento.....	98
e)	Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.....	98
f)	Depósito en dinero.....	98
4.	Dirección General de Seguros y Valores.....	99
5.	Dirección General de Seguros y Fianzas.....	99
6.	Dirección General de Procedimientos Legales.....	99
7.	Autoridades, del S.A.T. que tienen competencia en materia de garantía del interés fiscal.....	100
8.	Administración General de Grandes Contribuyentes.....	100
a)	Administración General de Recaudación.....	101
b)	Facultades que se delegan al Administrador Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes.....	101
c)	Facultades del Subadministrador de Devoluciones y Autorizaciones "1", "2" y "3".....	102
d)	Facultades que se delegan al Subadministrador Local de Recaudación de Grandes Contribuyentes.....	102
e)	Administrador Local de Recaudación.....	103
f)	Facultades que se delegan al Subadministrador de Orientación y Servicios.....	104
g)	Facultades que se delegan al Subadministrador de Control de Créditos y Cobro Coactivo.....	104
9.	Administración General Jurídica de Ingresos.....	104
a)	Administración Local Jurídica de Ingresos.....	105
b)	Subadministrador de Resoluciones "1" y "2".....	105
10.	Administración General de Auditoría Fiscal Federal.....	106
a)	Administración Local de Auditoría.....	106
11.	Administración General de Aduanas.....	106
a)	Aduanas.....	107
b)	Subadministrador de Aduanas.....	107

CAPITULO CUARTO

IV. PROCEDIMIENTO PARA LA CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

A.	Casos en que procede la cancelación.....	109
1.	Sustitución.....	109
a)	Concepto y definición.....	109
b)	Sustitución de la garantía del interés fiscal.....	109
c)	Derecho a sustituir la garantía.....	110
d)	Sustitución de la garantía otorgada por otra que cubra el mismo importe.....	110
e)	Sustitución de la garantía otorgada por otra que cubra un importe menor.....	110
2.	Pago.....	111
a)	Concepto y definición.....	111
b)	Diversas clases de pago.....	112

c)	Objeto del pago.....	113
d)	Principios.....	114
e)	Requisitos que debe cumplir.....	114
f)	Lugar de pago.....	114
g)	Tiempo de pago.....	115
h)	Forma de pago.....	115
i)	Aplicación del pago.....	116
j)	Determinación del pago.....	117
k)	Comprobación de pago.....	117
3.	Cuando quede sin efectos en forma definitiva la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.....	118
B.	Formalidades que debe cumplir el procedimiento para la cancelación de la garantía del interés fiscal.....	118
1.	Procedimiento para la cancelación de la responsabilidad Solidaria.....	118
2.	De la Prenda.....	118
3.	De la Hipoteca.....	119
4.	Del embargo en la vía administrativa.....	119
5.	De los títulos valor o cartera de créditos.....	120
a)	Títulos valor.....	120
b)	Cartera de créditos.....	120
C.	Cancelación de las garantías inscritas en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.....	120
	CONCLUSIONES.....	121
	BIBLIOGRAFÍA.....	124

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación, tiene como objetivo principal realizar un análisis del procedimiento que se lleva a cabo para la cancelación de las garantías del interés fiscal, elaborando primeramente un análisis gramatical a través del cual serán expuestos los conceptos y definiciones de los vocablos garantía, interés y fiscal, así mismo un breve estudio general de los contratos de garantías partiendo desde sus orígenes en el derecho civil, para continuar con el concepto de interés fiscal tanto doctrinal, legal y jurisprudencial y así llegar al concepto de garantía del interés fiscal desde el punto de vista doctrinal, legal y jurisprudencial.

Continuando con una semblanza a través del cual serán expuestos los antecedentes históricos legislativos de las garantías del interés fiscal partiendo de la Ley para la Calificación de las infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes de 1924, en donde se establecían como formas de garantizar el interés fiscal, únicamente el depósito en dinero o en bonos de la deuda pública, acciones de banco u otros valores mobiliarios, la fianza sólo en el caso de que el monto excediera de mil pesos, posteriormente se considera a la hipoteca como medio para garantizar el interés fiscal, dejando al contribuyente la posibilidad de poder elegir libremente cualquiera de las formas autorizadas.

Realizando un análisis de lo que fue la primera Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1926, que contempló como formas de garantizar el interés fiscal el depósito en dinero, hipoteca o fianza, en la nueva Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932 que abrogó a la anterior se establecían cuatro formas de garantizar el interés fiscal el depósito, hipoteca, prenda y fianza de conformidad con esta ley el contribuyente debía garantizar de manera consecutiva y por orden consecutivo primero mediante el depósito, de no ser posible, la hipoteca y así hasta llegar a la fianza.

Posteriormente se publicó la Ley de Justicia Fiscal de 1936, en la que se creó al entonces Tribunal Fiscal de la Federación, aceptando como formas idóneas para asegurar el interés fiscal, las ya existentes e incluyendo el embargo precautorio, sólo que en esta Ley no se establecían los requisitos que debía reunir cada una de las formas de garantizar el interés fiscal, lo que constituyó una grave omisión, se había establecido por primera vez una dispensa para asegurar el interés fiscal, solamente en casos específicos.

Más adelante se creó la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación de 1937 en donde se añadió el pago provisional como una forma más de garantía, llegando así a lo que sería el primer Código Fiscal de la Federación en 1938, quedando derogadas las disposiciones anteriores sobre garantía del interés fiscal y se aceptaron el pago bajo protesta, depósito de dinero, fianza de compañía autorizada, prenda o hipoteca y secuestro convencional en la vía administrativa y fianza de persona física o moral que acreditará fehacientemente su idoneidad y solvencia, posteriormente se reformó pudiendo elegir cualquiera de las garantías señaladas rompiendo con la regla general establecida, y así, se fueron reformando paulatinamente tanto el Código Fiscal de la Federación, la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y su reglamento y fue en 1966 que en el Código se establecieron como formas de garantizar el interés fiscal las ya establecidas añadiendo la obligación solidaria asumida por un tercero, en donde el contribuyente podía elegir la más conveniente.

En el segundo capítulo se expondrán las disposiciones que actualmente rige el Código Fiscal de la Federación con relación a las formas de garantizar el interés fiscal estableciendo ocho que son: póliza de fianza, prenda, hipoteca, obligación solidaria, embargo en la vía administrativa, títulos valor o cartera de créditos, y depósito en dinero, cabe mencionar que de toda ellas la póliza de fianza es la más usual y socorrida por los contribuyentes. En este capítulo entraremos al estudio de cada una de ellas en forma particular desde su concepto y regulación, sin olvidar el derecho de elección que tiene el contribuyente, la sustitución, combinación y monto de las mismas realizando un estudio de los requisitos que deben reunir cada una de ellas para llevar a la calificación, aceptación y trámite, posteriormente al otorgamiento de la garantía, analizamos los casos en los que procede garantizar el interés fiscal, la efectividad de cada una de ellas, sus efectos así como la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, y en breve una reseña del pago bajo protesta que aunque actualmente ya no constituye una forma de garantizar el interés fiscal es importante su análisis.

En el tercer capítulo del presente trabajo de investigación se analizarán cada una de las autoridades que tienen competencia en materia de garantías del interés fiscal, partiendo de la hacienda pública federal, que se integra con el conjunto de unidades administrativas, dependencias, organismos y entidades encargadas de manejar y distribuir los recursos económicos, en México esta dependencia es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y sus auxiliares, a quienes se les delegan funciones específicas precisas, con relación a las garantías del interés fiscal.

Por último, en el capítulo cuarto se expondrán los casos en los que procede la cancelación de las garantías, analizando cada una de ellas en forma específica, los pasos y el procedimiento que siguen las autoridades competentes para su cancelación, y las formalidades que deben cumplir las garantías, finalizando con la cancelación de las que fueron inscritas en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

CAPÍTULO PRIMERO

I. LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

- A. Análisis gramatical
 - 1. De garantía
 - 2. De interés
 - 3. De fiscal
 - 4. Conclusión
- B. Concepto de garantía
 - 1. Generalidades
 - 2. Contratos de garantía
- C. Concepto de interés fiscal
 - 1. Concepto doctrinal
 - 2. Concepto Legal
 - a) El interés fiscal en los Códigos Fiscales de 1938 y 1966
 - b) El interés fiscal en la legislación vigente
 - 3. Concepto Jurisprudencial
- D. Concepto de garantía del interés fiscal
 - 1. Concepto doctrinal
 - 2. Concepto legal
 - 3. Concepto jurisprudencial
- E. Antecedentes Histórico-Legislativos
 - 1. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes de 8 de abril de 1924
 - 2. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes de 9 de julio de 1924
 - 3. Análisis comparativo de los dos ordenamientos anteriores
 - 4. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1926
 - 5. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 30 de diciembre de 1932
 - 6. Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936
 - 7. Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación de 31 de diciembre de 1937. Aseguramiento del interés fiscal mediante pago provisional
 - 8. Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938
 - a) Regulación de la garantía del interés fiscal
 - b) El pago provisional como una forma de garantizar el interés fiscal
 - c) Reformas y adiciones efectuadas al Código Fiscal de la Federación de 1938 en lo relativo a la garantía del interés fiscal
 - d) El interés fiscal en el Código Fiscal de 1938
 - 9. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 19 de diciembre de 1959
 - 10. Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 31 de agosto de 1964
 - 11. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966
 - a) Formas de garantizar el interés fiscal
 - b) Análisis de las garantías del interés fiscal
 - c) Diferencias con el Código Fiscal de 1938 con relación a las formas de garantizar el interés fiscal
 - d) Monto de la garantía
 - e) Requisitos y vigilancia de las garantías
 - f) Dispensa en el otorgamiento de la garantía
 - 12. Artículo trigésimo sexto de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982

CAPITULO PRIMERO

I. LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

A. ANALISIS GRAMATICAL

1. De garantía
2. De interés
3. De fiscal
4. Conclusión

B. CONCEPTO DE GARANTIA

1. Generalidades
 - Derecho Civil
 - Contratos
 - Clasificación de los contratos
 - Contratos de garantía
 - Convenios
2. Contratos de garantía

C. CONCEPTO DE INTERES FISCAL

1. Concepto doctrinal
2. Concepto legal
 - a. Códigos fiscales
 - b. Legislación vigente
3. Concepto jurisprudencial

D. CONCEPTO DE GARANTIA DE INTERES FISCAL

1. Concepto doctrinal
2. Concepto legal
3. Concepto jurisprudencial

E. ANTECEDENTES HISTORICOS-LEGISLATIVOS

1. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales 8 de abril de 1924
2. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales 9 de julio de 1924
3. Análisis comparativo de los dos ordenamientos anteriores
4. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación 10 de febrero de 1926
5. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación 30 de diciembre de 1932
6. Ley de Justicia Fiscal 26 de agosto de 1936
7. Ley Gral. sobre Percepciones Fiscales de la Federación 31 de diciembre de 1937
8. Código Fiscal de la Federación 30 de diciembre de 1937
9. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación 19 de diciembre de 1959
10. Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería 31 de agosto de 1964
11. Código Fiscal de la Federación 30 de diciembre de 1966
12. Art. 36 de la Ley que establece, reforma, adiciona.... DOF 31 de diciembre de 1982

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO PRIMERO

I. LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

Con el propósito de dar una definición lo más acertada posible de lo que se entiende por garantía del interés fiscal, hemos considerado definir cada una de las palabras que la integran de la siguiente manera:

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 "wérento", adjetivo que significa que da garantía". (2)

Garante en el derecho civil es quien asume una garantía, tanto como fiador; el que asegura con sus bienes, con su firma o su palabra el cumplimiento u observancia de lo prometido por otro en un pacto convenio o alianza. El garante responde por otro a favor de un tercero acreedor así del deudor principal, así del obligado subsidiario. (3)

Garantía es el afianzamiento, fianza, prenda, caución, obligación del garante, cosa dada para seguridad de algo o de alguien. (4)

Garantía es la seguridad que ofrece para el cumplimiento de una obligación, sea por tercera persona (fianza), o mediante una cosa (garantía real: hipoteca). (5)

Garantía significa " el aseguramiento que hace una persona a otra para cumplir con lo que promete pagando lo que el deudor debe en caso de que este no lo haga.

El diccionario Larousse hace la siguiente distinción definiendo a la garantía como la responsabilidad asumida por uno de los que han hecho un contrato, por el cual una persona se compromete con el acreedor a reemplazar al deudor en caso de que éste no pueda cumplir con sus obligaciones.

El mismo diccionario define al vocablo como la acción y efecto de garantizar, es decir hacerse responsable de los compromisos de otro si este no los cumple, asimismo, garante se aplica a toda aquella persona que garantiza. (6)

- (1) Diccionario de la Lengua Española, decimonovena edición, Madrid, (1970), p. 654. En el mismo sentido el Diccionario Enciclopédico Espasa, Tomo 12, octava edición, Madrid, Editorial Espasa Calpe, 1979, p. 695.
- (2) Ibidem.
- (3) Cabanellas Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo IV, F-I, vigésima edición, Editorial Heliasa S.R.L. p. 153
- (4) Ibidem.
- (5) Ramirez Gronda Juan D., P.165
- (6) Garcia-Pelayo y Gross Ramón, Diccionario Manual Ilustrado Larousse, Diccionario Manual Ilustrado, Enciclopedia de la Cultura General, edición 2000, p. 372

Tomando en consideración 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. (7)

En materia fiscal podemos decir que la garantía es el medio por el cual la autoridad fiscal adquiere la certeza del pago de un crédito fiscal, mediante el aseguramiento del interés fiscal en cuanto a la posibilidad de hacer efectiva una obligación pecuniaria ya determinada o susceptible de generarse dentro de cierto tiempo para que una vez que sea exigible la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de la misma.

2. De interés.

Desde el punto de vista gramatical, la palabra interés proviene del sustantivo masculino "interese", que significa "provecho, utilidad o ganancia". (8) Además del anterior significado, el Diccionario de la Lengua Española lo define como: "el valor que en si 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". (9)

En sentido general es la ventaja de orden pecuniario o moral que importa para una persona el ejercicio de un derecho y acción. El interés puede ser actual, eventual o moral. Así en derecho "no hay acción sin interés": el interés es uno de sus presupuestos. (10)

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 hemos venido citando), señalan varios tipos de "interés", tales como el compuesto, legal, simple, a proporción, a prorata, diferido, etc., sin embargo, ninguno cita al interés fiscal.

La mayoría de los autores lo definen desde el punto de vista jurídico-económico enfocado generalmente al concepto del interés del dinero como "la compensación que paga para obtener el uso en préstamo de un bien económico. En términos generales, se entiende por interés como el valor económico del tiempo. (11)

Asimismo encontramos que la Enciclopedia Jurídica Omeba lo define como el precio pagado en dinero por el uso del propio dinero. (12)

Con excepción de Lic. Palomar de Miguel Juan, que en su obra "Diccionario para Juristas" es el único que hace la distinción de interés fiscal y lo define como: "el requisito y monto, generalmente pecuniario, que debe satisfacerse en cualquier caso en que el fisco se ve afectad" (13)

(7) Ver el significado de las palabras "afianzar" y "fiar" en el Diccionario de la Lengua Española, op. cit., pp. 31 y 615, respectivamente.

(8) *Ibidem.*, p.754

(9) *Ioc. cit.*

(10) Garrone José Alberto, Diccionario Jurídico, Tomo II, Editorial "Abeledo-Perrat", p. 333

(11) Ricossa Sergio, Diccionario de Economía, primera edición, Editorial Siglo XXI, y Traducción de Stella Mustrangelo, 1990, p.p. 322,323

(12) Enciclopedia Jurídica Omeba, Buenos Aires, Editorial Bibliográfica Argentina, 1960, Tomo XVI, p.400

(13) Palomar de Miguel Juan, Diccionario para Juristas, Tomo I, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 34

3. De fiscal.

La palabra fiscal tiene su raíz etimológica en el latín "fiscális", adjetivo que significa "perteneciente al fisco o al oficio de fiscal". (14)

También se dice que tiene su origen en la palabra fisco que proviene del latín "fiscus", sustantivo masculino que significa "erario, tesoro público". (15)

Cabe señalar que originalmente el término fiscal significó cesto de mimbre en el que se guardaba el dinero. Posteriormente el vocablo se aplicó al tesoro del príncipe, para distinguirlo del erario que era el tesoro público. En la España medieval de acuerdo con Escriche, se llamó fisco o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real, y erario al tesoro público o del Estado; pero confundándose después ambos, bajo el término fisco. Agrega el autor citado que se entiende por fisco, el erario del Estado, o sea la hacienda pública; para Flores Zavala recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la hacienda pública, y por lo tanto con derecho a exigir el cumplimiento de las obligaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.

El término fisco se usa en dos sentidos, para designar al Estado como titular de las finanzas públicas, esto es, de los ingresos y de los gastos públicos sistematizados en el presupuesto, y que tienen por objeto la realización de determinadas funciones. También se utiliza el vocablo para referirse en forma particular al Estado, y a las autoridades hacendarias al recaudar los ingresos públicos, en particular los fiscales". (16)

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 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.

La teoría general de la garantía suele estudiarse en la parte general de derecho civil, su estudio está englobado en la teoría general de la protección de los derechos como una forma de los mismos.

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

(15) Ibidem. p. 621

(16) Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1992, p.1455

Asimismo, al hablar de la garantía desde el punto de vista general, es necesario referirse a ella como un compromiso de que un tercero cumplirá una obligación, como promesa de apoyo, para el caso de modificarse cierta situación creada o convenida o una expectativa razonable.

En este aspecto, las garantías son tan naturales y tan antiguas como lo es la desconfianza humana, que como consecuencia de la reiterada experiencia del incumplimiento de las obligaciones, contraídas sobre todo en lo que se refiere a puntualidad y totalidad de deudas en dinero. Surge, como expediente inicial, la idea de la duplicación de los obligados, agregando al deudor primero y principal otra persona que oficiara de suplente y hasta en el mismo lugar de él, de asumir un compromiso solidario. Por supuesto, cuando la propiedad y el dinero se afirmaron, las garantías se orientaron hacia la mayor firmeza que dan las cosas, en la escala sucesiva de la fianza, la prenda y la hipoteca, de las que más adelante se hablará en el capítulo respectivo.

En caso de que la garantía sea meramente de palabra, se dice que estamos frente a la figura de promesa, y cuando esta se realiza por escrito obliga a su cumplimiento en los términos generales de las obligaciones y en los particulares de las accesorias. Cuando es de índole real se rige por lo dispuesto para prenda si se trata de cosas muebles, y para las hipotecas se constituye sobre inmuebles.

Cuando la garantía se encuentra establecida en la ley, se dice que estamos ante la presencia de una garantía legal, como es el caso de evicción; o convencional si nace de un acuerdo entre las partes. También se dividen en directas o indirectas, según sea si el garante es el obligado o no. Formal se denomina la real (prenda o hipoteca); y simple, la personal. (Fianza) Igualmente existen otras modalidades de la garantía en materia mercantil como por ejemplo la figura del aval o judicial como el depósito pero no son materia de estudio en la presente investigación. (17)

Diversos autores civilistas de la calidad de Rafael de Pina (18), que define la garantía como "aseguramiento del cumplimiento de una obligación mediante la afectación de cosa determinada o del compromiso de pago por un tercero para el caso de incumplimiento de la misma por el deudor originario".

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 que si no cumplía, el acreedor adquiría el derecho de venderlo o hacerlo su esclavo. Es decir, las obligaciones tenían como garantía la persona misma del deudor.

En el derecho moderno se ha despersonalizado la obligación (19), ya que actualmente "la obligación presenta dos patrimonios frente a frente".

(17) Cabanellas, Guillermo, op. cit. P. 153

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

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

Es decir, el deudor ya no responde del cumplimiento de sus obligaciones con su persona sino con sus bienes, con su patrimonio, en este sentido encontramos que el artículo 2964 del Código Civil para el Distrito Federal, en materia común, y para toda la República en materia federal, 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".

Asimismo el artículo 2965 del mismo ordenamiento, prescribe que si el deudor suspende el pago de sus deudas civiles, líquidas y exigibles procede el concurso de 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. (artículo 2966 del Código Civil)

Una vez que se den las consecuencias anteriores, surge la concurrencia y prelación de créditos.

Existen también varios peligros que amenazan a los acreedores en general como son: (20)

- a. Por negligencia del deudor.
- b. Por fraude del deudor.
- c. Que el deudor enajene sus bienes de buena fe y quede insolvente.
- d. Que el deudor disminuya su patrimonio aumentando su pasivo.

Como consecuencia de lo anterior, surge la necesidad de asegurar el pago de un crédito, y el acreedor tiene la opción de asegurarse que el deudor va a cumplir con sus obligaciones, situación que solo se podía lograr a través de los contratos de garantía, mismos que resultan ventajosos para los acreedores, ya que proporcionan tranquilidad y seguridad de que el crédito será satisfecho, y a su vez "benefician también al propio deudor, por cuanto te abren la posibilidad de encontrar crédito, gracias a la confianza que a los terceros inspiran las garantías ofrecidas por él. (21)

(20) Ibidem, p. 601

(21) Sánchez Medal Ramón, De los Contratos Civiles, quinta edición, México: Editorial Porrúa, S.A. 1980, p. 383.

2. Contratos de garantía.

En un sentido lato, contrato es todo negocio o acto jurídico que asegure el cumplimiento de una obligación principal, mediante la constitución de una seguridad de carácter personal o real, creada a favor del acreedor, ya sea en forma bilateral o unilateral.

En sentido estricto, contrato de garantía sólo cabe referirlo a las figuras típicas, derivadas del Derecho romano, como son la sponsio, la fidepromisio y la fideiussio, la fiducia, el pignus, la hipoteca y la anticresis, mediante todas estas formas se buscaba asegurar al acreedor, mediante un convenio con el garante, expreso o implícito, al cumplimiento de la prestación principal. (22)

El contrato de garantía en términos generales, es aquel que se conviene entre las partes interesadas, en forma contemporánea o sucesiva (deudor, acreedor y fiador o garante), que fuera de las figuras típicas señaladas, puede ser un contrato accesorio, innominado o unilateral, que asegure por medio de un compromiso real, el cumplimiento de una obligación contraída por el deudor, de parte de una tercera persona obligada.

Actualmente, la figura típica del contrato de garantía persona lo constituye la fianza, de la garantía real lo es la prenda, la hipoteca y la anticresis.

Rojina Villegas en su obra Derecho Civil Mexicano, estudia los llamados contratos de garantía como una clasificación más de los contratos en general, por lo tanto puede afirmarse que la garantía es una institución jurídica que excede los límites de la esfera civil, lo que quiere decir que el contrato civil no es la única manifestación de lo contractual, nisiquiera la más importante por lo que se procurará dar un concepto de contrato que nos permita abarcar un sentido unitario, como un convenio o parte entre dos o más personas sobre materia o cosa determinada y a cuyo cumplimiento pueden ser compelidas. (23)

El Código Civil para el Distrito Federal define al convenio como un acuerdo de dos o más personas para crear, transferir o modificar o extinguir obligaciones y que los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos. (artículos 1792 a 1937)

Desde el punto de vista legal el contrato en materia civil es el convenio que produce o transfiere obligaciones y derechos, según el concepto que da Rafael De Pina. (24)

Mientras tanto el Profesor Zamora y Valencia nos da un concepto de contrato en el Derecho Mexicano, haciendo una distinción entre contrato y convenio considerando al primero como el género y al segundo como la especie, sin perder de vista que ambos son a su vez especies de actos jurídicos. (25)

Así continúa y define al contrato como el acuerdo de dos o más personas para crear o transmitir derechos y obligaciones.

(22) Enciclopedia Jurídica Omeba, Tomo XVI, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1960, p.358

(23) Rojina Villegas, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Contratos I, Tomo 6, sexta edición, Editorial Porrúa, México 1994, p. 11.

(24) De Pina, Rafael, Diccionario de Derecho, octava edición, Editorial Porrúa, México 1979, p.266

(25) Zamora y Valencia, Miguel Angel, Contratos Civiles, tercera edición, México, 1989, p.19

Los contratos de garantía "son aquellos que directamente sirven para asegurar al acreedor el pago de su crédito y para que confíen en el deudor quien contrate con él". (26)

Los contratos de garantía como ya se mencionó son de dos clases: de garantía personal y real.

Los contratos de garantía personal tienden fundamentalmente, a garantizar al acreedor el cumplimiento de la obligación mediante el establecimiento o la creación de una pluralidad de deudores, de suerte que el riesgo que corre aquél, ya es menor, porque si el deudor principal no puede pagar queda la posibilidad de ir en contra de los demás codeudores.

Los contratos de garantía real remedian los inconvenientes de los contratos de garantía personal, ya que en estos subsiste para el acreedor el peligro de no cobrar a causa de la insolvencia de todos los deudores, en tanto que en la garantía real se afecta o grava un determinado bien del deudor, dotando al acreedor de un verdadero derecho real sobre ese bien que lo faculta a obtener la venta y pago de su crédito con el producto de tal venta, con preferencia a todos los demás acreedores de su deudor.

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 con el débito.

En relación con los contratos de garantía personal, debe mencionarse que por extensión puede 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 los contratos de garantía personal, también en los de real hay otras figuras 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.

Cabe mencionar la clasificación que de los contratos realiza el profesor Zamora y Valencia en la que incluye en los contratos de garantía al contrato de fianza, prenda e hipoteca, y los conceptúa de la siguiente manera:

"El contrato de fianza civil es aquél por virtud del cual una de las partes llamada fiador se obliga ante la otra llamada acreedor, al cumplimiento de una prestación determinada, para el caso de que un tercero, deudor de éste último, no cumpla con su obligación. (27)

Mientras que la prenda es aquel contrato por virtud del cual una persona llamada deudor prendario constituye un derecho real del mismo nombre sobre un bien mueble, determinado y enajenable, a favor de otra llamada acreedor prendario a quien se le deberá entregar real jurídicamente, para garantizar el cumplimiento de una obligación y que le da derecho al acreedor de persecución y en caso de incumplimiento de la obligación de enajenación y de preferencia para ser pagado con el producto de la enajenación en el grado de prelación que señale la ley, y que obliga al acreedor a la devolución del bien, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada. (28)

Por último define a la hipoteca como el contrato por virtud del cual una persona llamada deudor hipotecario constituye un derecho real del mismo nombre sobre un bien generalmente inmueble, determinado y enajenable, a favor de otra parte llamada acreedor hipotecario, para garantizar el cumplimiento de una obligación, sin desposeer al deudor del bien gravado y generando derechos para el acreedor, de persecución y en caso de incumplimiento de la obligación, de enajenación y de preferencia para ser pagado con el producto de la enajenación, en el grado de prelación que señala la ley."(29)

C. Concepto de Interés fiscal.

1. Concepto doctrinal.

Desde el punto de vista doctrinal, hasta el momento 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. Sin embargo, son pocos los autores que tratan el tema de la garantía del interés fiscal, y quienes lo hacen, en la gran mayoría de los casos, no lo desarrollan, sino que se limitan a mencionar cuáles son las formas que existen para garantizar el interés fiscal.

Por lo anterior, los autores han dado por hecho lo que debe entenderse por interés fiscal, y no han prestado atención en conceptuarlo, a excepción de Juan Palomar quien lo conceptúa en su Diccionario para Juristas y nos da la definición gramatical de interés haciendo una distinción entre lo que se conoce como interés fiscal y el interés desde un punto de vista general.

Podemos decir que el interés fiscal es el derecho que tiene la autoridad fiscal a la percepción de un pago, mismo que puede referirse a contribuciones o aprovechamientos.

(27) Zamora y Valencia, Miguel Angel, op. cit., p.283

(28) Ibidem, p.295

(29) Ibidem, p.307

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 Código Fiscal de la Federación de 1938, y en el 150 del Código Fiscal de la Federación 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 Código Fiscal de la Federación 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 aprovechamientos que motivaron el embargo.

"IV.- Los vencimientos ocurridos durante el procedimiento administrativo".

Por su parte, el artículo 139 del Código Fiscal de la Federación de 1938, era exactamente igual al precepto arriba transcrito, con excepción de que en el Código Fiscal de la Federación de 1938, no se consideraba a los recargos y multas como integrantes del interés fiscal.

b. El Interés fiscal en la legislación vigente.

A diferencia de los Códigos Fiscales de la Federación 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 Código Fiscal de la Federación en vigor, por interés fiscal, es necesario efectuar el siguiente análisis:

1) El artículo 194 del Código Fiscal de la Federación en vigor, viene a sustituir al artículo 150 del Código Fiscal de la Federación de 1966.

En efecto, el artículo que se viene comentando, al igual que el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación 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 Código Fiscal de la Federación anteriores. Sin embargo, el Código Fiscal de la Federación vigente nos remite a su artículo 20, mismo que en su parte conducente dice:

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV.- La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

2) Del análisis efectuado, se podría pensar que en el Código Fiscal de la Federación vigente, se considera únicamente como parte del interés fiscal a los comprendidos en las fracciones arriba transcritas, sin embargo, esto no es así, ya que el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación 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 Código Fiscal de la Federación considera como aquellos que integran al interés fiscal, 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 se entiende por interés fiscal.

Los elementos a que nos hemos 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 anteriormente expuestos, el último párrafo del artículo 2o. y el segundo párrafo del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación 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 aprovechamientos, 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, podemos concluir que legalmente forman parte del interés fiscal y deben quedar garantizados los siguientes conceptos:

- a) los gastos de ejecución,
- b) los recargos,
- c) las sanciones (multas),
- d) la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
- e) las contribuciones adeudadas, y
- f) los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía para asegurar el interés fiscal.

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

a) Gastos de ejecución: conforme al último párrafo del artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, no debe otorgarse garantía por este concepto, salvo que el interés fiscal este constituido únicamente por estos. Es decir, se exime de la obligación de asegurar los gastos de ejecución, pero esto no quiere decir que no forme parte del interés fiscal.

Los gastos de ejecución se consideran como accesorios de las contribuciones y aprovechamientos y participan de la misma naturaleza que éstos. (artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación)

Conforme al artículo 150 del ordenamiento citado, en el caso en que 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 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 Código Fiscal de la Federación)

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 que se trate de declaraciones en que bastará con no atender un requerimiento. (fracción II del artículo 150 en relación con la fracción I del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación)

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

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$ 65.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$26,670.00. (párrafo segundo y tercero del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación)

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:

- 1.- Transporte de los bienes embargados;
- 2.- Avalúo;
- 3.- Impresión y publicación de convocatorias y edictos;
- 4.- Investigación, 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 iguales a los mencionados reembolsos. (artículo 73 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación)
- 7.- Los honorarios de las personas que contraten los interventores y peritos.

La autoridad recaudadora tendrá la obligación de vigilar que los gastos extraordinarios que se efectúen sean los 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 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. (artículo 74 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

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.

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. (penúltimo párrafo del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación)

b) Recargos: De conformidad con el último párrafo del artículo 2o. y penúltimo párrafo del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, a los recargos se les da por ley la misma naturaleza que a las contribuciones o que a los aprovechamientos, según el caso.

Los recargos se causan cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo que fijen las disposiciones fiscales. Se establece en el primer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que constituyen una indemnización a favor del fisco federal por la falta de pago oportuno.

La forma de calcular los recargos se realiza aplicando al monto de las contribuciones o aprovechamientos actualizados la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el período de actualización de que se trate, una tasa equivalente al 50% mayor que la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, (párrafo primero del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación)

Con relación a esta tasa debe mencionarse que el artículo 8º. de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en el 2002 establece la tasa del 2.0%.

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.

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. (30)

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". (31)

No debe confundirse la sanción con la coacción, ya que ésta última es "la aplicación forzada de la sanción". (32)

De acuerdo al Lic. Armando Porras y López, la sanción es esencialmente económica. Similar criterio tienen Angelo Dus, Blumenstein, Malinverni (33), ya que indican que "las sanciones fiscales buscan más el ingreso de las sanciones pecuniarias que el castigo del infractor". Sainz 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, 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 pretenda 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 sanciones fiscales se clasifican en tres grupos:

1.- Sanciones que compelen al deudor al cumplimiento de la prestación debida o del deber omitido.

2.- Sanciones que imponen al deudor, en beneficio del fisco, una indemnización por los daños y perjuicios que haya experimentados.

3.- Sanciones que imponen al infractor un castigo con finalidad esencialmente represiva, intimidatoria, punitiva y preventiva.

a. Multas:

a. Concepto: "La multa es una sanción cuyo contenido económico es una especie de indemnización en favor del fisco". (34) 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.

(30) Martínez López, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, cuarta edición; México: Editorial Ecasá, 1982, p. 96.

(31) Porras y López, Armando, *op. cit.*, p.56.

(32) García Maynez, Eduardo *Introducción al Estudio del derecho*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1979, p. 298.

(33) De la Garza Sergio, Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, décimo segunda edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, p.881

(34) Porras y López, *op. Cit.*, p.57

El criterio anterior se confirma con el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación el cual dice que "la aplicación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará 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 sanciones tanto a la luz de la doctrina como del Código Fiscal de la Federación, que en su título IV, capítulo I ordena la imposición de multas por las infracciones previstas en el mismo capítulo". (35)

b. Reglas generales de las multas en el Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con lo establecido en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución. Además, tendrán que tomar en cuenta las agravantes legales, si la fracción que se cometa violó 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 deben estar debidamente fundadas y motivadas.

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

No se impondrá multa alguna 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. Para que el cumplimiento se considere espontáneo es necesario que la omisión no haya sido descubierta por las autoridades fiscales, o bien, que el contribuyente no 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. (artículo 73 Código Fiscal de la Federación)

El artículo 72 del mismo ordenamiento, establece la obligación a cargo de funcionarios y empleados públicos que en el ejercicio de sus funciones conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar infracciones a las disposiciones fiscales, lo comuniquen a la autoridad fiscal competente, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones, ya que de no hacerlo incurrir en responsabilidad.

Sin embargo, se les exime de esta obligación cuando de acuerdo a otras leyes estén obligados a guardar secreto de los datos que conozcan con motivo de sus funciones o bien estén proporcionando asistencia a los contribuyentes. (artículo 72 Código Fiscal de la Federación)

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

c. Condonación de multas.

Existe la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Servicio de Administración Tributaria 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, conforme al artículo 74 del Código Fiscal de la Federación se trata de una facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio de las autoridades competentes, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación con la solicitud se suspende el procedimiento de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal o se dispensa su otorgamiento.

Únicamente se podrán condonar multas que hayan quedado firmes siempre y cuando no sea materia de impugnación un acto administrativo conexo.

d. Monto de las multas.

El artículo 76 del Código Fiscal de la Federación 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 de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.
2. El equivalente del 70% al 100% de las contribuciones omitidas actualizadas en los demás casos.

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

El monto de las multas se aumentará o disminuirá en los siguientes casos y conforme a las siguientes reglas: (artículo 77, fracción I del Código Fiscal de la Federación)

- I. Se aumentarán:
 - a) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75.
 - b) De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

c) De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en las fracciones I y II del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere esta fracción, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aún después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.

II. El monto de las multas se disminuirá en los siguientes casos y bajo las siguientes reglas:

a) Se deroga (Diario Oficial de la Federación 30/XII/96)

b) De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, en el caso de la fracción II del artículo 76 y siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva. Para aplicar la reducción contenida en este inciso no se requiere modificar la resolución que impuso la multa.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo respecto de las multas firmes o consentidas por el infractor, siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, así mismo de las multas determinadas por el propio contribuyente. Cuando solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga, se tendrá por consentida la infracción, o en su caso, la resolución que determine las contribuciones. (penúltimo párrafo del artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación)

d) *Indemnización por cheques presentados en tiempo y no son pagados.*

De conformidad a los artículos 2o. último párrafo, 3o. penúltimo párrafo y 21 séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, 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 de cobrar el monto del cheque a que tienen derecho las autoridades fiscales, en concepto de indemnización deben cobrar una cantidad equivalente al 20% del valor del cheque.

La autoridad requerirá al librador del cheque para que dentro de un plazo de 3 días efectúe el pago junto con la indemnización y acredite que realizó dicho pago o que éste no se realizó por causas imputables a la institución de crédito.

Esta indemnización, el monto del cheque y, en su caso, los recargos, se requieren y cobran mediante el procedimiento administrativo de ejecución sin perjuicio de la responsabilidad penal correspondiente. (séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación)

En el artículo 8o. del Reglamento del Código Fiscal de la Federación se señalan los casos en que puede hacerse el pago de contribuciones por medio del cheque, así como los requisitos del mismo.

e) Contribuciones adeudadas.

De acuerdo al artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos, por lo tanto, únicamente estos son los únicos que se encuentran integrando el concepto de interés fiscal que prevé el Código Fiscal de la Federación en vigor.

A diferencia de los Códigos Fiscales de la Federación que precedieron al vigente, los productos y aprovechamientos no forman parte del concepto "interés fiscal".

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

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

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

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en la Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

De conformidad al artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, teniendo por regla general la 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, éste deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que señala el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, que son:

- I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las entenderán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo de retención o recaudación.
- "II.- En cualquier caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación".

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 adeudará si no se paga dentro de los plazos o en la fecha que fijen las leyes respectivas o, en su defecto, dentro del plazo que establece el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

f) 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, (36) accesorio significa el "objeto o derecho que se encuentra en una relación de dependencia con otro llamado, por esta circunstancia, principal".

En el octavo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación se establece que son accesorios los siguientes:

- 1.- Gastos de ejecución.
- 2.- Recargos.

3.- Multas.

4.-La indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Además de las contribuciones actualizadas, la garantía debe comprender los accesorios y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminarse este periodo y si aún no se ha cubierto el crédito deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía de manera que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluyendo los correspondientes a los doce meses siguientes. (párrafo tercero del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación)

El último párrafo del artículo 2o. y el penúltimo párrafo del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, 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 Código Fiscal de la Federación 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 he tratado por separado y no en este rubro, debido a la importancia que revisten.

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

"Interés fiscal son las contribuciones que como adeudo se tengan más los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes una vez otorgada la garantía."

Debe aclararse que respecto del accesorio "gastos de ejecución", no existe obligación de garantizarlos, salvo algunas excepciones.

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

Que el Ejecutivo Federal puede condonar o eximir total o parcialmente, mediante resoluciones de carácter general, 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 casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. (artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación)

3. Concepto jurisprudencial.

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

"INTERÉS FISCAL.- Se entiende por tal todo aquello que para el fisco tenga carácter de cobro exigible. Amparo 5540/57.11(37)

Es decir, interés fiscal son todos aquellos conceptos que el Erario, se encuentra en posibilidad de poder exigirlos en forma coactiva, por haber transcurrido 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, que viene del latín "recuperare", que es un verbo transitivo que significa "percibir el acreedor o un representante suyo una cantidad adeudada." (38)

De acuerdo a Rafael de Pina, cobro es la "percepción de una cantidad debida."(39)

La palabra "exigible" es un adjetivo que significa "que puede o debe exigirse". (40) A su vez, la palabra "exigir" proviene del latín "exigère", que es un verbo transitivo que significa, "cobrar, percibir, sacar de uno por autoridad pública dinero u otra cosa". (41)

De acuerdo a Joaquín Escriche (42) "exigible" significa "lo que puede o debe exigirse o demandarse; dícese 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 puede cobrar del contribuyente, por encontrarse ya vencida la fecha de pago.

D. Concepto de garantía del Interés fiscal.

1. Concepto doctrinal.

Con 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 acreedor 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 qué 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. (43)

(37) Ejecutoria cit. pos., Martínez López, Luis, op. Cit., p. 223.

(38) Diccionario de la Lengua Española, op. cit., p. 313.

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

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

(41) loc. cit.

(42) Joaquín Escriche, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia Tomo II, Tenis, Bogotá, 1977, p. 544.

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

El Instituto Mexicano de Investigaciones Jurídicas en su Diccionario Jurídico Mexicano conceptúa la garantía del interés fiscal y explica la vinculación estrecha que tiene este vocablo con la facultad económico-coactiva que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos fiscales a su cargo.

En la doctrina fiscal existe el llamado solvente et repete, que quiere decir "paga y después repite"; esto es, en los países donde opera este principio el contribuyente deberá pagar la cantidad que por concepto de crédito fiscal se le este cobrando al fisco y después hará valer su derecho o intención de impugnar su cobro.

Afortunadamente en nuestro país no sucede lo mismo ya que el contribuyente que considere improcedente el cobro de un crédito fiscal tiene la facultad de impugnarlo sin necesidad de pagarlo previamente, pues de acuerdo al Código Fiscal de la Federación se puede suspender el procedimiento de cobro de dicho crédito mediante el otorgamiento de alguno de los medios de garantía que la propia ley prevé y de los cuales haremos un amplio estudio dentro del subtítulo correspondiente a las formas de garantizar el interés fiscal en el capítulo segundo. (44)

Antonio Bertiri (45) señala que "si en el ámbito de las obligaciones contractuales y respecto a la mayoría de las obligaciones *ex lege* el reforzamiento mediante el reconocimiento de una causa de prelación o mediante la extensión de la responsabilidad a un tercero ajeno se presenta como un supuesto excepcional, en el campo de las obligaciones tributarias, por el contrario, es normal".

De acuerdo a Gian Antonio Micheli, 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 fianza o en depósito de dinero. Añade este autor, que estas garantías son previstas normalmente respecto a algunos tributos. En su obra señala que también la hipoteca sobre determinados inmuebles, directamente relacionados con el tributo adeudado, es aceptada como una forma de asegurar el interés fiscal. (46)

Por otra parte, Sergio Francisco de la Garza (47) 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 jurídicos se preocupen por rodear el crédito del estado de garantías para asegurar su adecuado cumplimiento". Este autor señala que esto se logra atribuyendo al crédito del Estado una posición preeminente con relación a los demás acreedores, y que el conjunto de medidas que pretenden esta finalidad se denominan privilegios.

(44) Instituto de Investigaciones Jurídicas, op. cit., p. 1507

(45) Antonio Bertiri, Principios de Derecho Tributario, Vol. II, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971, p. 543.

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

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

Pérez de Ayala y Eusebio González (48) 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 (49) 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 retuercen mediante "un derecho de prelación que asegure 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 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.

Asimismo, se dice que es el medio que otorga seguridad a la autoridad fiscal para la percepción de un pago de contribuciones y aprovechamientos mediante un contrato que obliga al contribuyente a cumplir con la obligación en un tiempo determinado, para poder hacerlo efectivo en caso de incumplimiento.

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 la garantía del interés fiscal, se desprende que consiste en las medidas que dentro de las disposiciones fiscales existen con el fin de fortalecer el cumplimiento, por parte del contribuyente, del pago de las contribuciones que adeude más los accesorios causados; así como los que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de este refuerzo por el contribuyente. Estas medidas se encuentran establecidas, principalmente, en los artículos 141 y 26 del Código Fiscal de la Federación.

En conclusión, la garantía del interés fiscal es el aseguramiento que debe prestarse al erario público de la Nación, sobre el provecho que tiene derecho a percibir y para el caso de que existiese incumplimiento por parte del obligado esta no sufra perjuicio alguno.

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

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

En una concepción legal nos dice Rafael De Pina que la garantía es el aseguramiento del cumplimiento de una obligación, mediante la afectación de cosa determinada o del compromiso de pago por un tercero para el caso de incumplimiento de la misma por el deudor originario.

De la misma forma el citado autor define el interés fiscal como el requisito y monto generalmente pecuniario, el cual debe satisfacerse en cualquier caso en que el fisco se ve afectado.

En relación con la definición anterior podemos concluir que la garantía del interés fiscal es asegurar a las autoridades fiscales por parte del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones mediante la afectación de bienes determinados o del compromiso de pago asumido por un tercero para el caso de incumplimiento por parte del deudor originario.

La Garantía del Interés Fiscal es un derecho único y exclusivo del contribuyente ya sea persona física o moral, para hacerlo valer o no en cualquiera de las formas legales establecidas para tal efecto de igual manera es un deber inherente a la autoridad fiscal, el emitir la normatividad para tal efecto, así como el de aceptar la garantía que cumpla con los requisitos legales exigidos

3. Concepto jurisprudencial.

Desde este punto de vista, a pesar que existe un gran número de tesis jurisprudenciales 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 Código Fiscal de la Federación de 1966, en forma indirecta dice en qué consiste la garantía del interés fiscal en los siguientes términos:

"...y su diferencia con lo 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". (50)

Del texto 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.

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

E. ANTECEDENTES HISTÓRICOS-LEGISLATIVOS.

Legislación anterior.

1. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes, de 8 de abril de 1924.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 16 de abril de 1924 y tuvo una vigencia de tan solo 3 meses y 16 días. En ella se establecían diferentes formas de garantizar el interés fiscal. Por lo anterior, esta ley constituye un antecedente histórico, en nuestra legislación, sobre el tema objeto de este estudio.

Debido a que esta ley perseguía una finalidad específica, he considerado conveniente indicar en forma breve, cuál era el objeto que dio origen a esta ley, con el fin de que se comprenda porqué exigía que se garantizara el interés fiscal

Se trataba de una ley con poca extensión, ya que constaba de 23 artículos, repartidos en seis capítulos. En ella se establecía que la calificación de las infracciones a las leyes que regulaban impuestos federales en general, y el castigo correspondiente, correspondía a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por sí misma, y por medio de las Oficinas Recaudadoras y de un Jurado de Penas Fiscales. (artículo 1o.) (51)

Con la finalidad de que se diera cumplimiento a lo anterior, las Oficinas Recaudadoras, en todos los casos que tuvieran conocimiento que se hubiera cometido infracción a las leyes arriba citadas, tenían obligación, además de abrir el expediente correspondiente del caso, e imponer y hacer efectivas las multas y penas correspondientes, debían remitir al Jurado de Penas Fiscales copia de lo actuado, a fin de que este Jurado examinara lo relativo a la responsabilidad. (artículo 2o.)

Se establecía que si la multa impuesta por las Oficinas Recaudadoras, excedía de veinte pesos, éstas oficinas, tenían obligación de formular un pedimento al Jurado de Penas Fiscales para la imposición de la pena, y debían también asegurar el interés fiscal, sirviéndoles de base el pedimento formulado. Además debían remitir al Jurado de Penas Fiscales el expediente y comunicar a los causantes el pedimento formulado, con el fin de que aseguraran el interés fiscal y para que en un plazo no mayor de treinta contados a partir de la fecha en que se les comunicara el pedimento, acudieran ante el Jurado de Penas Fiscales con el fin de ofrecer pruebas y presentar alegatos. (artículo 2º.) (52)

De conformidad al artículo 4o. de esta ley, el interés fiscal debía garantizarse en alguna de las formas siguientes:

- (51) Diario Oficial de la Federación de 16 de abril de 1924. Este Jurado se encontraba integrado por el Secretario de Hacienda como Presidente o por su representante, por dos miembros nombrados por la Secretaría de Hacienda y por dos representantes de los causantes. Funcionaba dividido en tres secciones, que eran: 1. - La de Comercio e Industria, que conocía de derechos de importación, exportación, aduanales e impuestos que no correspondieran a la competencia de las otras dos secciones; 2. - La de Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, que conocía de impuestos sobre alcoholes, vinos, cervezas, licores, pulques, etc.; y 3. - La de Capitales, que conocía de impuestos sobre herencias, legados y donaciones.
- (52) Por lo que se refiere al procedimiento que debía seguirse ante el Jurado de Penas Fiscales, me remito a los artículos 13 al 23 de esta Ley.

- II.- Con depósito en dinero o en bonos de la deuda pública, acciones de bancos u otros valores mobiliarios de fácil realización a juicio de la Oficina Recaudadora, si la pena no excede de mil pesos.

Con fianza, si excede de mil pesos y no fuere posible en la forma anterior".

Por otra parte, y en relación con el aseguramiento del interés fiscal por medio de fianza, se establecía lo siguiente:

1) Que el fiador tenía que ser propietario de bienes raíces no embargados ni hipotecados con un valor equivalente al doble que el de la multa impuesta, y que estos bienes estuvieran situados en el lugar en que se iba a hacer el pago, además el fiador debía renunciar a los beneficios de orden y excusión. (artículo 5o.)

2) Que una misma persona no podía otorgar varias fianzas, si el total de las cantidades cuyo pago garantizaba excedía de la mitad del valor de sus bienes raíces no embargados ni hipotecados; y que estuvieran situados en el lugar en que debía hacerse el pago. (artículo 6o.)

Por último, con relación al aseguramiento del interés fiscal, se establecía que en el caso que los jefes de las Oficinas Recaudadoras admitieran fianzas que no llenaran los requisitos legales, serían considerados civilmente responsables por las cantidades que el obligado o el fiador dejaran de cubrir, y que la culpa se presumiría.

En esta ley, se prevén recursos que podían hacerse valer en contra de las resoluciones del Jurado de Penas Fiscales, y además, el que la Secretaria de Hacienda podía condonar total o parcialmente las multas y penas que se impusieran a los contribuyentes.

2. Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la aplicación de las penas correspondientes, de 9 de julio de 1924.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de agosto de 1924 y abrogó a la publicada el 16 de abril del mismo año. Con esta ley se trataron de cubrir deficiencias de la anterior, las cuales no se tratan en este estudio, por no ser su objeto.

El objeto y los lineamientos generales de esta ley son los mismos que los de la anterior, razón por la cual me remito a lo antes expuesto.

En relación con las formas de asegurar el interés fiscal, y conforme al artículo 3o. En el que se establecía que el contribuyente podía elegir libremente cualquiera de las siguientes formas:

- I.- Depósito en dinero.
- II.- Fianza a satisfacción de la oficina Recaudadora.
- III.- Hipoteca". (53)

En relación con la fianza, se establecía lo siguiente:

1) Al igual que en la ley anterior, el fiador debía ser propietario de bienes raíces que no estuvieran embargados ni hipotecados, y su valor debería ser cuando menos dos veces mayor que el de la suma que se asegurara. Además, estos bienes tenían que estar situados en el lugar en que se tenía que hacer el pago.

La diferencia con la ley anterior estriba en que en esta ley se estableció que si la fianza la otorgaba un banco u otra institución de solvencia indiscutible, no era necesario que los bienes estuvieran situados en el lugar en que se tenía que hacer el pago. (artículo 4o.)

2) El fiador, en forma similar a la ley anterior, tenía que renunciar a los beneficios de orden y excusión. Sin embargo en esta ley se estableció que se debían precisar los artículos del Código Civil vigente en el Distrito Federal, que establecieran estos derechos en favor de todo fiador, y además se añadió que el fiador debía someterse a la facultad económica coactiva. (artículo 4o. fracción II)

3) Además, al igual que en la ley anterior, se estableció que una misma persona no podía otorgar varias fianzas, si el total de las cantidades que pretendía garantizar excedía de la mitad del valor de sus bienes raíces no embargados ni hipotecados. (artículo 6o.)

Con relación al aseguramiento del interés fiscal por medio de hipoteca, esta ley establecía que la misma debía constituirse sobre bienes cuyo valor libre de todo gravamen fuera cuando menos igual al equivalente de dos veces el monto de la cantidad que debía asegurarse, y que estos bienes debían estar situados en el lugar en que se tenía que hacer el pago (artículo 5o.)

Por último, se establecía que los jefes de las Oficinas Recaudadoras, eran civilmente responsables por las cantidades que los fiadores u obligados dejaron de cubrir, si es que admitían la fianza o hipoteca para garantizar el interés fiscal, sin que llenaran los requisitos legales vigentes en esa época.

3. Análisis comparativo de los dos ordenamientos anteriores.

Del análisis de los dos ordenamientos legales hasta el momento estudiados, encontramos lo siguiente:

a. En el de agosto de 1924 se establecía que el contribuyente podía elegir libremente cualquiera de las formas autorizadas para garantizar el interés fiscal; mientras que en el de abril de 1924 no existía esta posibilidad.

b. En la ley de agosto de 1924 se añadió la hipoteca como forma de garantizar el interés fiscal, pero se suprimió la forma de garantizarlo mediante valores mobiliarios de fácil realización.

c. En la ley de agosto de 1924 no se establecieron montos máximos para que se otorgara uno u otro tipo de garantía, mientras que en la de abril de 1924 se estableció que si la pena impuesta no excedía de mil pesos, debía asegurarse el interés fiscal por medio de depósito en dinero o a través de valores mobiliarios de fácil realización, y si excedía la pena impuesta de mil pesos, la garantía tenía que consistir forzosamente en fianza.

4. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 10 de Febrero de 1926.

Es la primera Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 10 de marzo de 1926 y entró en vigor al día siguiente de su publicación. Consta de 115 artículos, divididos en tres títulos. Esta ley estableció la organización y atribuciones de la Tesorería de la Federación, así como los procedimientos para hacer efectivos los adeudos fiscales.

Es precisamente dentro del título segundo denominado "de los procedimientos para hacer efectivos los adeudos fiscales", en donde se establecen las diferentes formas de garantizar el interés fiscal.

Si existía oposición por parte del contribuyente deberá manifestar a más tardar dentro de los tres días hábiles siguientes a aquel en que se había iniciado el procedimiento económico-coactivo tenían que garantizar el adeudo fiscal que se les determinó, junto con los gastos, mediante depósito en dinero, hipoteca o fianza a satisfacción de la oficina federal recaudadora competente. (artículo 57)

Por otra parte, también podía garantizarse el interés fiscal fuera del plazo arriba citado en los siguientes casos:

a. Si la oficina federal recaudadora aseguró bienes del deudor, debido a que éste haya muerto, siempre y cuando no se conociera al representante de su sucesión. En este caso el plazo que se establecía para asegurar el interés fiscal era el de treinta días siguientes a la última publicación, que por edicto en el Diario Oficial de la Federación, efectuaba la oficina exactora del requerimiento de pago, a las personas que pudieran tener derecho a la herencia, y;

b. Si la citada oficina aseguró bienes debido a que se quería hacer efectiva la responsabilidad civil proveniente de delito. En este caso debía asegurarse el interés fiscal durante los cinco días hábiles siguientes al plazo de tres días que se tenían para cubrir el adeudo, antes de que se iniciara el procedimiento económico-coactivo. Es decir, el plazo de tres días que era la regla general se veía aumentado a cinco días hábiles más. (54)

Una vez que se hubiera constituido la garantía a satisfacción de la oficina exactora, se suspendía el embargo que se estuviera llevando a cabo. Además, el deudor que garantizaba el interés fiscal y los gastos, podía oponerse al pago del adeudo fiscal ante la autoridad judicial, dentro del término de treinta días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que hubiera constituido la garantía. (artículos 59 y 60)

Por otra parte, los jueces no debían dar entrada a demanda alguna que se intentara contra las resoluciones en que se determinaran adeudos fiscales si no se promovía dentro del plazo señalado en el párrafo anterior, o si no se les comprobaba que se había garantizado el interés fiscal. (artículo 61)

Además, no se consideraba como garantía del interés fiscal el secuestro administrativo que hubieran efectuado las oficinas federales recaudadoras. (artículo 61)

(54) Las anteriores excepciones con respecto al plazo de 3 días que como regla general existía para asegurar el interés fiscal, se desprenden del artículo 58 en relación con el 39, 38 y 25 de la Ley que se estudia en este apartado.

5. La Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 30 de diciembre de 1932.

Esta nueva Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, del 31 de diciembre de 1932 y entró en vigor el 1.º de enero de 1933, abrogando la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 10 de febrero de 1926.

Constaba de 168 artículos, distribuidos en cuatro títulos.

En cuanto al tema que nos ocupa se establecía lo siguiente:

Dentro del título segundo denominado de la "recaudación y concentración de ingresos", se indicaba que las personas en contra de las cuales se iniciaba el procedimiento de ejecución, por no haber pagado oportunamente los créditos fiscales que adeudaban, podían oponerse al mismo ante las autoridades judiciales competentes, demandando que no se era deudor de dicho crédito fiscal, que el crédito era inexistente o que ya se había extinguido, o bien que el monto del crédito era inferior al que se exigía. (artículo 27 y 32)

Se indicaba también que la oposición no era procedente si se practicaba en cumplimiento de una resolución o sentencia judicial. Asimismo, la oposición debía iniciarse dentro de los quince días siguientes a aquel en que se hacía el requerimiento de pago. (artículos 33 y 34)

Por otra parte, no era procedente la oposición al procedimiento de ejecución, si no se aseguraba el interés fiscal. (artículo 35)

Se establecían cuatro formas para garantizar el interés fiscal, pero este debía garantizarse precisamente en el orden que en el artículo 36 se indicaba, y únicamente mediante declaración del obligado de no poder otorgar una de ellas, se aceptaba la siguiente forma establecida para garantizar el interés fiscal. (artículo 46)

El artículo 36 señalaba como formas de garantizar el interés fiscal las siguientes:

- "I.- Depósito de una suma de dinero equivalente al interés fiscal que se trate de asegurar.
- "II.- Hipoteca.
- "III.- Prenda.
- "IV.- Fianza".

Por lo tanto, de acuerdo a esta ley, el contribuyente en primer lugar debía constituir como garantía el depósito en dinero, y de no poderla prestar esta garantía, debía otorgar hipoteca, y así sucesivamente hasta llegar a la fianza.

6. Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de agosto de 1936, y entró en vigor el 1o. de enero de 1937. Se publicó junto con su exposición de motivos, la que a decir del Lic. Manuel Yáñez Ruiz es "muy amplia y documentada". (55)

Esta ley es de suma importancia, ya que en ella se creó el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, el cual dictaría sus fallos en representación del Ejecutivo de la Unión considerándose como Independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad administrativa. (artículo 1o.)

Debido a la creación del mencionado Tribunal, se suprimieron el Jurado de Infracciones Fiscales y la Junta Revisora del Impuesto Sobre la Renta. (artículo 3o. transitorio)

Al entrar en vigor esta ley, se derogaron los preceptos de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y del Código Federal de Procedimientos Civiles, que establecían y regulaban el juicio sumario de oposición en materia fiscal ante los tribunales federales, así como todas las disposiciones que se opusieran a la Ley de Justicia Fiscal. (artículo 5o. transitorio)

Por lo anterior, todo lo relativo al aseguramiento del interés fiscal, a que se refería la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 30 de diciembre de 1932, quedó derogado al entrar en vigor esta ley. (56)

Esta ley que se viene comentando se integraba de 58 artículos, distribuidos en cuatro capítulos. (57) En el capítulo cuarto denominado "del procedimiento", en su sección V "de la suspensión del procedimiento administrativo", se reguló la forma de garantizar el interés fiscal.

En esta ley es cuando por primera vez se establece que no es requisito indispensable garantizar el interés fiscal para que le dieran entrada a la demanda. Al respecto el artículo 42 de la ley prescribía que la interposición de la demanda en los juicios de oposición no suspendería la ejecución de la resolución impugnada a no ser que el actor asegurara el interés fiscal a satisfacción del entonces Tribunal Fiscal de la Federación.

Las formas que el citado precepto señalaba como las idóneas para asegurar el interés fiscal eran:

- "a).- Depósito o prenda;
- "b).- Fianza;
- "c).- Hipoteca;
- "d).- Embargo precautorio"

(55) Yáñez, op. cit., Tomo V, p. 119.

(56) Confr. Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1936, sección segunda, Tomo XCVII, número 53.

(57) En relación con las formas que la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932, establecía para garantizar el interés fiscal, me remito a lo expuesto en el capítulo 1, inciso E, subinciso 5.

A diferencia de la Ley Orgánica de la Tesorería de 1936, en la Ley de Justicia Fiscal no se establecían los requisitos que debían reunir cada una de las formas establecidas para garantizar el interés fiscal, lo cual constituyó una grave omisión, que no podían ser aplicadas las disposiciones de la Ley Orgánica, puesto que de acuerdo al artículo 5o. transitorio se estableció que se derogaban todos los preceptos que regulaban el juicio sumario de oposición.

A diferencia de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932, con la Ley de Justicia Fiscal el embargo precautorio sí se consideró como una forma de asegurar el interés fiscal.

El contribuyente contaba con libertad de elección para garantizar el interés fiscal con cualquiera de las formas que esta ley autorizaba, siendo esta otra diferencia con la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932.

Una novedad con respecto a los ordenamientos antes estudiados, fue que en esta ley se previó por primera vez la dispensa para asegurar el interés fiscal, ya que el artículo 43 prescribía:

Artículo 43.-

"No será necesario el aseguramiento del interés fiscal:

- "I.- Cuando el actor acredite, a juicio del Tribunal, estar en notoria insolvencia; y
- "II.- Cuando el interés fiscal esté ya garantizado ante la autoridad administrativa.

Era el Tribunal Fiscal quien debía determinar si había lugar o no a otorgarla debido a que existía la posibilidad de solicitar la dispensa para garantizar el interés fiscal.

7. Ley General Sobre Percepciones Fiscales de la Federación de 31 de diciembre de 1937. Aseguramiento del interés fiscal mediante pago provisional.

Esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1937.

De conformidad con esta ley, una vez que se admitía una solicitud de condonación, debía demostrarse que se encontraba garantizado el interés fiscal o bien que esta obligación había sido dispensada con el fin de que se suspendiera el procedimiento coactivo hasta que se resolviera si había o no lugar a la condonación solicitada. (artículo 20)

La forma en que debía garantizarse el interés fiscal o bien solicitarse la dispensa para su aseguramiento, era de acuerdo a lo establecido en la Ley de Justicia Fiscal.

En esta ley se añadió una forma para garantizar el interés fiscal, ya que la Ley de Justicia Fiscal que se encontraba vigente no señalaba como una forma de garantizarlo al pago provisional en la Tesorería de la Federación y solo podía otorgarse en caso de que se quisiera suspender la causación de recargos durante la tramitación de las inconformidades que se promovieran.

Del primero de enero de 1937 al 30 de diciembre del mismo año existieron como formas de garantizar el interés fiscal el depósito, la prenda, la fianza, la hipoteca, y el embargo precautorio y a partir del 31 de diciembre de 1937 se añadió el pago provisional en la Tesorería de la Federación como otra forma de garantizar el interés fiscal.

8. Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del mismo año. De acuerdo al artículo primero transitorio, este Código entró en vigor en toda la República el 1.º de enero de 1939.

Al entrar en vigor se derogaron todas las leyes y disposiciones fiscales en todo aquello que se opusieran al contenido de este Código.

Quedando derogadas las disposiciones anteriores sobre la garantía del interés fiscal.

Como un pequeño antecedente del Código Fiscal en comento, se encuentra la Ley de Percepciones Generales de la Federación de 1937. Antes no existía un ordenamiento que recogiera normas de derecho positivo que constituyeran los principios más avanzados de las ciencias de las finanzas en materia tributaria, ya que estos principios se habían dejado a la "lucubración doctrinal". "El Código Fiscal de la Federación es el primer esfuerzo serio para reunir en un solo cuerpo de leyes las normas más generales del Derecho Tributario"(58)

a. Regulación de la garantía del Interés fiscal.

En el artículo 12 ubicado dentro del título primero denominado de las "disposiciones generales" se establecía lo siguiente:

Artículo 12.-

"En materia fiscal, así como en los casos de contratos administrativos, autorizaciones, permisos y concesiones, serán admisibles para asegurar los intereses del Erario, por el orden de su enumeración y de acuerdo con las leyes especiales, las siguientes garantías:"

"I.- Pago bajo protesta.

"II.- Depósito de dinero.

"III.- Fianza de compañía autorizada.

(58) Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, vigésima quinta edición; Editorial Porrúa, S.A., México, 1984, p. 254.

"IV.- Prenda o hipoteca.

"V.- Secuestro convencional en la vía administrativa de negociaciones o de bienes raíces previamente valuados ante la oficina fiscal que deba calificar la garantía.

"VI.- Fianza de persona física o moral que acredite en forma fehaciente su idoneidad y solvencia y se someta expresamente al procedimiento de ejecución. En todo caso, deberá tener bienes raíces inscritos en el Registro de la Propiedad y de un valor que garantice suficientemente las obligaciones que contraiga.

"Será facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de sus dependencias, fijar el monto y calificar las garantías que hayan de otorgar los particulares en favor del Gobierno Federal".

De la lectura del artículo anterior se observa lo siguiente:

(1) En este Código se indicaba que las garantías para asegurar el interés fiscal debían otorgarse en el orden en que se enumeraban.

(2) Por primera vez surge en nuestra legislación en forma expresa el llamado pago bajo protesta." Sin embargo, no se reguló la forma de operar del mismo. (59)

(3) Con relación al depósito de dinero, al igual que en la Ley de Justicia Fiscal, no se indicaba, como en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932, ante qué autoridad debía hacerse, ni el monto a que debía ascender dicho depósito.

(4) Por lo que se refiere a la fianza de compañía autorizada, no se estableció, como en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932, a favor de quién debía expedirse la fianza, ni que los fiadores debían renunciar a los beneficios de orden y excusión.

Con relación a las fianzas otorgadas por persona física o moral, en este Código, a diferencia de la Ley Orgánica arriba citada, se expresó que la persona que la otorgará debía someterse al procedimiento administrativo de ejecución. Sin embargo, no se indicó que debían renunciar a los beneficios de orden y excusión.

(5) En lo que se refiere al otorgamiento de prenda o hipoteca para garantizar el interés fiscal, a diferencia de 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, no se indica en el caso de la hipoteca, el monto por el que debía constituirse la garantía. (60)

Asimismo, a diferencia de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932, no se indicó en este Código el monto mínimo a que debía ascender el otorgamiento de estas garantías, ni la base que se tomaba en cuenta para obtener el valor de los bienes que se pretendieran dar en prenda o hipoteca.

(59) Un antecedente del pago bajo protesta es el pago provisional.

(60) La Ley de Calificación de Infracciones citada no contemplaba a la prenda como una forma de garantizar el interés fiscal, vid. supra, inciso E, subinciso 2 de este capítulo.

(6) Por lo que se refiere al secuestro convencional en la vía administrativa de negociaciones o de bienes raíces previamente valuados ante la oficina fiscal que calificaba esta garantía, debe decirse que el antecedente de esta forma de garantizar el interés fiscal, aunque vagamente regulado, se encuentra en la Ley de Justicia Fiscal de 1936.

Con relación a esta garantía, debe indicarse que la fracción II del artículo 91 de este Código, prescribía que el aseguramiento de bienes en la vía administrativa de ejecución era procedente, siempre que se garantizará el interés fiscal por medio del secuestro convencional.

(7) En el último párrafo del artículo 12 se estableció que la fijación del monto a que tenían que ascender las garantías, así como la calificación de las mismas era facultad exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de sus dependencias.

(8) Las garantías debían otorgarse siempre a favor del Gobierno Federal. (artículo 12)

(9) Correspondía a la Secretaría de Hacienda vigilar que se garantizaran las prestaciones a favor del Erario, de acuerdo a las disposiciones vigentes en esa época.

(10) Dispensa del interés fiscal: el artículo 189 del Código Fiscal en estudio, señalaba que no era necesario el aseguramiento del interés fiscal en cualquiera de los siguientes dos casos:

- a) Cuando el actor acreditaba, a juicio del Tribunal Fiscal, tener notoria insolvencia, y
- b) Cuando el interés fiscal ya se encontrara garantizado ante la autoridad administrativa dictara sentencia. La citada oficina concedía un plazo de 15 días para que se garantizara el interés fiscal.

(11) A continuación exponemos la forma en que operaba la suspensión del procedimiento administrativo en el Código. En virtud de que a partir de 1° de enero de 1947 entraron en vigor las reformas que sobre este particular se efectuaron al Código en estudio, el análisis respectivo se hace con base a dichas reformas.

El texto inicial del artículo 188 del Código decía lo siguiente:

"La interposición de la demanda en los juicios de oposición, no suspenderá la ejecución de la resolución impugnada, sino cuando el actor aseguró el interés fiscal, a satisfacción del tribunal, en los términos del artículo 12."

Dicho artículo se reformó para quedar de la siguiente manera:

"Puede obtenerse la suspensión del procedimiento de ejecución mediante el aseguramiento del interés fiscal en algunas de las formas establecidas por el artículo 12, pudiendo elegir el actor

cualquiera de las garantías señaladas en las primeras cuatro fracciones del mismo precepto."

Rompiéndose así con la regla general establecida en el artículo 12, de que el contribuyente debía asegurar el interés fiscal, precisamente en el orden de enumeración que el mismo precepto señalaba como las formas para garantizar el interés fiscal.

Se preveía un recurso de queja en contra de las resoluciones de la autoridad, en que sin causa justificada negara la suspensión o rechazara la garantía ofrecida. El recurso se debía interponer dentro de un término de cinco días ante la Sala correspondiente. La Sala pedía informe a la autoridad, y ésta debía rendirlo dentro de las setenta y dos horas siguientes. Había una audiencia de pruebas y alegatos que se celebraba en el decimoquinto día, en la cual se dictaba la resolución que correspondiera. (artículo 191)

b. El pago provisional como forma de garantizar el Interés fiscal.

Al igual que en la Ley General Sobre Percepciones Fiscales de la Federación, en el artículo 208 del Código Fiscal en estudio, se preveía el pago provisional como una forma de garantizar el interés fiscal.

Esta forma de aseguramiento procedía en el caso de que se deseara que los recargos que las leyes fiscales establecían dejaran de causarse mientras estuviera en trámite la inconformidad que el interesado se encontraba promoviendo.

c. Reformas y adiciones efectuados al Código Fiscal de la Federación de 1938 en lo relativo a la garantía del interés fiscal.

Además, de las reformas a que ya se hizo referencia, existieron otras reformas que se efectuaron al Código en estudio en lo referente al aseguramiento del interés fiscal.

El Lic. Luis Martínez López (61), al hacer referencia a la reforma que se hizo al artículo 188 del Código Fiscal, ya comentado, indica que es a partir de ella cuando el Tribunal Fiscal dejó de tener intervención en lo relativo al aseguramiento del interés fiscal, quedando esta facultad a cargo de las oficinas ejecutoras.

En efecto, con fecha 30 de diciembre de 1949 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación varias reformas o adiciones al Código Fiscal. De las reformas que se efectuaron encontramos que la fracción II del artículo 163 se reformó, en el sentido de que omitió a los magistrados de las Salas la facultad de determinar la garantía que debía prestarse para obtener la suspensión del procedimiento administrativo, así como la facultad de resolver sobre su admisión y dispensa.

Por decreto del 30 de diciembre de 1951, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 del mismo mes y año, se adicionó el artículo 12 del Código Fiscal que establecía que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público era la dependencia, facultada para determinar los requisitos indispensables para que se aceptara o no como garantía la fianza otorgada de compañía autorizada o de persona física o moral.

(61) Martínez López, Luis, op. cit., p.274

d. El Interés fiscal en el Código Fiscal de 1938.

En el artículo 139, ubicado dentro del capítulo tercero denominado "de la ejecución de las resoluciones administrativas en materia fiscal"; sección quinta "de los remates", se establecía que con el producto del remate que se hubiera efectuado se pagaría el interés fiscal, el cual consistía:

"I.- En 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, a propuesta de las oficinas ejecutoras respectivas.
- b) Los de impresión y publicación de convocatorias.
- c) Los del transporte del personal ejecutor y de los bienes muebles embargados.
- d) Los demás, que con el carácter de extraordinarios erogan las oficinas ejecutoras con motivo del procedimiento de ejecución.

"II.- En los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos objeto de embargo.

"III.- En los vencimientos ocurridos durante el procedimiento administrativo."

Del texto anterior se desprende que al otorgar una garantía para asegurar el interés fiscal tenían que cubrirse todos los conceptos señalados en el artículo antes transcrito.

Esta es la primera vez que en un texto legal se establece en forma expresa lo que debe entenderse por interés fiscal.

9. Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 19 de diciembre de 1959.

Con fecha 24 de diciembre de 1959, se publicó en el Diario Oficial de la Federación esta ley, la que entró en vigor ese mismo día. (artículo 10. transitorio) De conformidad con lo dispuesto por el artículo 40. transitorio, se abrogaron la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932, y las demás disposiciones que se opusieran a esta ley.

Por lo anterior, las normas del Código Fiscal de 1938, que regulaban el aseguramiento del interés fiscal, quedaron vigentes en todo aquello que no se opusiera a lo establecido en el título tercero denominado "de las garantías", capítulo primero: 1 otorgamiento, cobro y cancelación" de esta nueva Ley Orgánica, que en cinco artículos establecía lo siguiente:

Que toda garantía que se exigiera para asegurar el interés fiscal, cualquiera que fuera la dependencia del Gobierno Federal que interviniera, tenía que otorgarse ante la Tesorería de la Federación y ser puesta a su disposición. También podía otorgarse ante o a favor de organismos subalternos, si éstos eran los que requerían su otorgamiento. (artículo 20)

Se establecía que en todo caso la Tesorería de la Federación podía, bajo su responsabilidad, disponer de las garantías cuando el interés fiscal se asegurará mediante pago bajo protesta o con depósito de dinero. (artículo 20)

Las garantías que se otorgaban ante autoridades judiciales quedaban exceptuadas de lo antes expuesto. (artículo 20, último párrafo)

Se establecía que la Tesorería de la Federación y sus organismos subalternos eran las autoridades competentes para calificar y aceptar las garantías, y que con el fin de cumplir con esas funciones conforme a derecho, debían fundarse en disposiciones legales y documentos en los que se exigiera su otorgamiento. Para dar cumplimiento a lo anterior, toda autoridad que exigiera que se garantizara el interés fiscal, debía remitir a dicha Tesorería los documentos en que constarán las garantías. Se establecía que en casos especiales se estaría en lo dispuesto por el reglamento. (artículo 21)

Por primera vez se estableció que se admitía la sustitución de las garantías otorgadas, siempre y cuando la nueva garantía no variara en su fondo y satisficiera el objeto de las mismas. (artículo 22)

Una vez que se aceptaba una garantía, existía obligación de comunicarlo a las autoridades que requirieron su otorgamiento, con el fin de que vigilaran el cumplimiento de las obligaciones garantizadas, y de esta forma, en el caso de que se dictara resolución debidamente fundada que implicara cancelación o devolución, reclamación de pago o la aplicación correspondiente, según el caso, dieran aviso a la Tesorería o a sus organismos subalternos para su ejecución, si era procedente. (artículo 23)

Se estableció a cargo de la Tesorería de la Federación, la obligación de llevar un registro de las garantías que se daba a nombre del Gobierno Federal, así como de los avales que otorgara el mismo.

10. Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 31 de agosto de 1964.

Este Reglamento fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 3 de octubre de 1964.

Lo relativo a la garantía del interés fiscal se encontraba regulado en el título noveno denominado "de las garantías a favor del Gobierno Federal", el cual se integraba de tres capítulos: primero "de su calificación y aceptación"; segundo "del cobro, aplicación, devolución y cancelación de garantías"; y tercero "generalidades sobre las garantías".

Dicho reglamento regulaba:

a).- Las reglas generales para la calificación y aceptación de las garantías mismas que se resumen a lo siguiente:

1) Para la calificación.

Antes de que se aceptara una garantía, la misma debía calificarse, y esta calificación consistía en verificar que fuera procedente el motivo de la caución, que fueran satisfechos los requisitos de forma legal, objeto o concepto que les den origen y que su importe cubriera suficientemente el del crédito y sus accesorios legales, así como el acto u obligación que debía garantizarse. (artículo 177)

Por primera vez se estableció lo que debía entenderse por calificar a la garantía del interés fiscal.

2) Y para la aceptación.

Se estableció que para la aceptación de las garantías debían consignarse en los documentos en que constaba la garantía, todos los datos relacionados con el sujeto, objeto y términos que se hubieran tomado como base para calificar las garantías, así como todos los datos que se considerarán indispensables (artículo 178)

Se ordenaba que cuando se quería obtener la suspensión de los procedimientos de cobro de los créditos y mientras se tramitaban y resolvían los recursos o juicios promovidos por los interesados contra el pago de dichos créditos, y las garantías consistieran en fianzas otorgadas por compañías autorizadas o por personas físicas, debía insertarse una cláusula que dijera así:

"Esta garantía estará en vigor durante la substanciación de todos los recursos legales o juicios que se interpongan hasta que se dicte resolución definitiva por autoridad competente". (artículo 178)

b).-Estableciéndose también reglas especiales con relación al otorgamiento de la garantía.

Mismas que las autoridades competentes debían tomar en consideración, en relación con cada una de las formas de garantizar el interés fiscal en específico debiendo tomar en cuenta las reglas que aquí se establecían para la aceptación de una determinada garantía.

c) Se regulaban también reglas generales y especiales para el cobro, aplicación, devolución y cancelación de las garantías y; haciendo un estudio minucioso de cada una de las formas de garantizar el interés fiscal existentes, de esta manera tanto el Gobierno de Distrito Federal como la Tesorería de la Federación y sus organismos subalternos debía sujetarse a las normas que para cada una de ellas establecía el artículo 183

d) Generalidades sobre las garantías otorgadas para garantizar el interés fiscal. (62)

1) Prevención sobre irregularidades de las garantías.

En el caso de que las garantías otorgadas no reunieran los requisitos de forma y contenido establecidos en el reglamento en estudio, se tenían que hacer las observaciones procedentes para que se otorgara debidamente, y una vez realizadas se pudieran aceptar.

(62) Las generalidades sobre las garantías se encontraban en el capítulo tercero, del título noveno del reglamento en estudio. (artículos 185 y 189)

2) Sustitución de las garantías otorgadas.

Si se aceptaba una garantía sin que cumpliera los requisitos legales, se debía perfeccionar su otorgamiento o bien sustituirla.

Se establecía que únicamente se podía aceptar la sustitución de garantías, siempre y cuando las otorgadas no se hubieran hecho exigibles, y que las garantías sustituidas reunieran los requisitos legales.

3) Prórrogas de las garantías otorgadas.

Se podía conceder la prórroga de las garantías otorgadas si a los fiados se concedían esperas para el cumplimiento de sus obligaciones o se ampliaban los plazos para el pago de sus deudas. El fiador en todo caso tenía que dar su consentimiento por escrito.

4) Registro de las garantías aceptadas.

Se establecía la obligación de llevar un registro sobre las garantías aceptadas, y cuando los interesados solicitaran constancia del otorgamiento de una garantía, se tenía que expedir la misma.

Este registro lo tenían que llevar la Tesorería de la Federación y las autoridades que requirieron el otorgamiento de las garantías. Asimismo, tenían obligación de vigilar el cumplimiento de las obligaciones garantizadas. Las autoridades que se encontraban facultadas para dictar resoluciones sobre el otorgamiento de las garantías, debían promover oportunamente lo que fuera necesario o resolver lo conducente para evitar la prescripción de las garantías que se llegaban a hacer exigibles.

5) Artículos transitorios.

De conformidad al artículo segundo transitorio de este reglamento, las dependencias del Poder Ejecutivo, con excepción de las aduanas, oficinas federales de hacienda y las cajas recaudadoras de la Tesorería de la Federación que se encontraban en las Secretarías de Gobernación y la de Salubridad y Asistencia, tenían que remitir a la Tesorería de la Federación dentro de un plazo de 120 días. las garantías que hubieran exigido y tuvieran en su poder cuando entró en vigor el reglamento en estudio. (es decir el 3 de octubre de 1964)

Lo anterior era con el fin de que se diera cumplimiento al derogado artículo 176 del reglamento en comentario, ya que en él se preveía que las autoridades del Gobierno Federal que exigían garantías para asegurar el interés fiscal, debían cuidar que se otorgaran en los términos, forma y orden de enumeración establecido en el Código Fiscal, así como que se otorgaran ante y a disposición de la Tesorería de la Federación.

11. Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966.

Este Código Fiscal se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 19 de enero de 1967, y de conformidad con la fracción II del artículo segundo transitorio, a partir del 1.º de abril de 1967, fecha en que entró en vigor. se abrogó el Código Fiscal de la Federación de 1938.

El Código Fiscal que se abrogó tuvo una vigencia de 28 años y 3 meses, durante la misma "constituyó un instrumento jurídico útil. Llenó en una larga época la necesidad de evitar contradicciones entre las leyes fiscales y otro tipo de normas jurídicas, manteniendo un conjunto uniforme de disposiciones aplicables en las relaciones entre la administración fiscal y los particulares, además de que permitió recoger observaciones y experiencias de gran valía, que en una buena parte fueron tomados en cuenta al proyectarse el nuevo Código".(63)

En el artículo 12 del Código Fiscal de 1966, se señalaron las formas de garantizar el interés fiscal.

A diferencia del Código Fiscal de 1938, no se consideró al "pago bajo protesta" como una garantía, sino que se le consideró como un pago.

Con relación a lo anterior, la exposición de motivos del Código Fiscal en comento, en su parte conducente, indicaba lo siguiente:

"2. 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 bajo protesta (artículo 25) con objeto de que, cuando el pago se haga con esa salvedad, el interesado pueda intentar los recursos que estime pertinentes y si no lo hace así la protesta quedará sin efecto y el pago se considerará como definitivo".

"En el mismo precepto sobre garantías fiscales, se incluyó la facultad de dispensar el otorgamiento de la garantía cuando, en relación con el monto del crédito, sean notorias la amplia solvencia del deudor o la insuficiente capacidad económica del mismo". (64)

a. Estableciendo en el mismo las formas de garantizar el Interés fiscal de la siguiente manera:

Las formas de garantizar el interés fiscal en este Código eran las siguientes:

- 1) Depósito de dinero en la institución de crédito que legalmente corresponda.
- 2) Prenda.
- 3) Hipoteca.
- 4) Fianza otorgada por compañía autorizada, la que no gozaba de los beneficios de orden y excusión.
- 5) Secuestro en la vía administrativa.
- 6) Obligación solidaria asumida por tercero que comprobara su idoneidad y solvencia.

(63) Mayolo Sánchez, Hernández, Opúsculo sobre Derecho Fiscal, México Editorial Olgún, S.A., México, 1983, p. 191.

(64) Ulises Schmill, Código Fiscal de la Federación de 1967. compilado y anotado Vol. F-5, Biblioteca Sistema, México 1967, p. 3.

7) Secuestro convencional.

A diferencia del Código Fiscal de 1938 en éste no era obligatorio garantizar el interés fiscal, precisamente en el orden en que se encontraban enumeradas las maneras de asegurarlo, ya que los particulares estaban facultados para escoger la garantía que consideraran conveniente.

b. Análisis de las garantías del Interés fiscal.

Al igual que en el Código Fiscal de 1938, no se regulan en este Código las formas de garantizar el interés fiscal, sino que tan sólo se listan.

Sin embargo resulta conveniente mencionar que las disposiciones del Reglamento de la Tesorería de la Federación de 1964, se aplicaban en todo lo relativo al aseguramiento del interés fiscal, ya que el título noveno que regulaba este aspecto dejó de tener fuerza legal hasta el primero de abril de 1983.

c. Diferencias con el Código Fiscal de 1938 con relación a las formas de garantizar el Interés fiscal.

1) Con relación a la obligación solidaria asumida por terceros que comprobaran su idoneidad y solvencia como forma de garantizar el interés fiscal, encontramos que en el Código Fiscal de 1938 no existía.

A pesar de lo anterior, se pueda llegar a asimilar la garantía que nos ocupa con la llamada "responsabilidad sustituta" del Código Fiscal de 1938.

Lo anterior en virtud de que los artículos 26 y 27 del Código Fiscal de 1938 establecían lo siguiente:

Artículo 26.

"La circunstancia de que un tercero se obligue al pago de un crédito fiscal, en sustitución del deudor primitivo, no excluye a éste de la relación tributaria, pero obliga solidariamente a aquél".

Artículo 27.

"Serán sujetos del crédito fiscal, en sustitución del deudo, principal, todas las personas que hagan a otras cualquier pago en efectivo o en especie, que sea objeto directo de un impuesto personal".

"Sin embargo, si el deudor sustituto no cumple su prestación fiscal, el deudor primitivo queda solidariamente obligado a ello".

2) En el Código Fiscal de 1966, ya no se hizo referencia al secuestro convencional, es decir, cuando el propio contribuyente solicite le sean embargados sus bienes, con el fin de garantizar el interés fiscal.

A pesar de lo anterior, esta garantía si existió durante la vigencia del Código en estudio, ya que la fracción II del artículo 112 señalaba:

Artículo 112.

"El aseguramiento de los bienes en la vía administrativa de ejecución procederá":

"II.- A petición del interesado, para garantizar un crédito fiscal".

El secuestro administrativo se regulaba dentro del título tercero: "procedimiento administrativo", capítulo IV: "del procedimiento administrativo de ejecución", sección II: "del secuestro administrativo". (artículos 112 al 131)

3) En el Código Fiscal de 1966. se omitió como forma de garantizar el interés fiscal el otorgamiento de fianza de persona física o moral que acreditara en forma fehaciente su idoneidad y solvencia y que se sometiera expresamente al procedimiento administrativo de ejecución.

Al igual que el Licenciado Fernando Ramírez de Aguilar (65), considero que la supresión de esta forma de garantizar el interés fiscal no fue acertada, ya que con esto obligan a que el contribuyente que quiera o que tan solo pueda garantizar el interés fiscal por medio de fianza, acuda forzosamente ante una compañía autorizada, ocasionando con esto que erogue una serie de gastos por el pago de primas, ya que el mismo contribuyente puede tener un pariente o amigo que le dé fianza, sin que tenga que pagar nada por concepto de primas.

4) Por lo que se refiere al pago "bajo protesta", me remito a lo antes expuesto, así como a lo que se expone en el capítulo segundo.

d. Monto de la garantía.

La garantía tenía que comprender el importe del crédito fiscal, más los posibles recargos y gastos de ejecución.

e. Requisitos y vigilancia de las garantías.

Correspondía a la Secretaría de Hacienda dictar las reglas sobre los requisitos que debían reunir las garantías. Además, debía vigilar que fueran suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad, y si no lo eran, tenía obligación de exigir su ampliación, o procedía al secuestro de otros bienes.

Resulta conveniente repetir que con relación a los requisitos que debían reunir las garantías se aplicaba, en lo conducente, el Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1964.

(65) Ramírez de Aguilar, Fernando, "Comentarios al Nuevo Código Fiscal de la Federación", Revista de la facultad de Derecho de Derecho, Tomo XVIII, número 72, México (oct.-dic). 1968, pp. 999 y 1000.

f. Dispensa en el otorgamiento de la garantía.

En el último párrafo del artículo 12 se facultaba a la Secretaría de Hacienda a dispensar el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, si en relación con el monto del crédito respectivo, eran notorias la amplia insolvencia del deudor o la insuficiencia de su capacidad económica.

12. Artículo trigésimo sexto de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982.

De conformidad al precepto legal arriba citado, a partir del día lo. de abril de 1983, se derogaron los títulos primero, segundo (a excepción de los artículos 11 y 12) tercero, cuarto y noveno, y los capítulos sexto, sección segunda, y tercero del título sexto del reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, publicada en el Diario Oficial e la Federación del 3 de octubre de 1964.

Por lo anterior, a partir del lo. de abril de 1983, todo lo relativo al aseguramiento del interés fiscal que regulaba el Reglamento citado, dejó de tener vigencia, ya que como antes lo expuse, el título noveno de este Reglamento regulaba todo lo relativo a las garantías otorgadas a favor del Gobierno Federal.

En virtud de que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación entró en vigor el lo. de marzo de 1984, y en él se establecen los requisitos que deben reunir las garantías que se otorguen, resulta que durante 11 meses no existió ordenamiento legal alguno que señalara cuáles eran los requisitos que debían satisfacer las garantías que se otorgaran para asegurar el interés fiscal, constituyendo esto una grave omisión en perjuicio de los contribuyentes, pues se dejó en estado de inseguridad jurídica a los mismos por casi un año; sobre todo debido a que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público era y es, la facultada para vigilar todo lo relativo al aseguramiento del interés fiscal.

CAPITULO SEGUNDO.

II. REGULACIÓN JURÍDICA DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

A. Tipos de garantía

1. Fianza
 - a) formalidades de la fianza
2. Responsabilidad Solidaria
3. Deposito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas
4. Prenda e Hipoteca
 - a) Prenda
 - b) Hipoteca
5. Embargo en la vía administrativa
6. Títulos valor o cartera de créditos
 - a) Títulos valor
 - b) Cartera de créditos

B. Derecho de elección del contribuyente

C. Sustitución de la garantía del interés fiscal

D. Combinación de las formas de garantizar el Interés fiscal

E. Monto de la garantía

1. Ampliación de la garantía

F. Requisitos que deben cumplir las garantías

1. Deposito de dinero
2. Prenda
3. Hipoteca
4. Fianza
5. Responsabilidad solidaria
6. Embargo en la vía administrativa
7. Títulos valor o cartera de créditos

G. Otorgamiento de la garantía

1. Gastos que se causen con motivo del otorgamiento
2. Subsistencia de las garantías

H. Calificación, Aceptación y Tramite de la garantía

1. Incidente de suspensión

I. Otorgamiento de la garantía. Casos en los que procedía su dispensa

1. Antecedentes

J. Casos en que procede garantizar el interés fiscal

1. los que establece el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, además de los señalados en el artículo 142:
 - a) Liquidación de sociedades
 - b) Administradores de sociedades mercantiles
 - c) Terceros responsables solidarios
 - d) Contribuciones omitidas determinadas por las autoridades empresariales
 - e) Autorización para diferir el pago o efectuarlo en parcialidades
 - f) Solicitud de condonación de multas
 - g) Solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución
 - h) Aplicación del producto obtenido del remate de bienes, cuando el fisco local y federal los ha embargado

- K. Efectividad de las Garantías
 - 1. Procedimiento Administrativo de Ejecución
 - 2. Depósito en dinero
 - 3. Fianza otorgada por institución autorizada. Reglas generales
 - 4. Reglas dictas por la Tesorería de la Federación

- L. Efectos de la garantía del interés fiscal: suspensión del procedimiento administrativo de ejecución
 - 1. Generalidades y concepto
 - 2. Procedimiento de suspensión
 - 3. Suspensión en recurso administrativo o juicio
 - 4. Impugnación en totalidad de créditos
 - 5. Duración de la suspensión
 - 6. Garantía adicional, casos en los que no es necesaria
 - 7. Negativa o violación de la suspensión
 - 8. Inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución

- M. Opinión personal
- N. Algunas consideraciones sobre las distintas formas de garantizar el interés fiscal

- O. Pago Bajo Protesta
 - 1. Concepto
 - 2. Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación de 1966
 - 3. Exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1966
 - 4. Código fiscal de la federación de 1966
 - 5. Comentarios acerca de la desaparición del pago bajo protesta en el Código Fiscal de la Federación vigente
 - a) Iniciativa del Ejecutivo
 - b) Opiniones doctrinales sobre el pago bajo protesta
 - 6. Devolución de cantidades pagadas indebidamente
 - 7. Pago bajo protesta como garantía del interés fiscal
 - 8. Criterios emitidos por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación sobre el pago bajo protesta
 - 9. Pago bajo protesta en la legislación local

- P. Opinión personal

CAPITULO SEGUNDO

REGULACION JURIDICA DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

A. TIPOS DE GARANTIA	B. DERECHOS DE ELECCION	C. SUSTITUCION DE LA G.I.F.	D. COMBINACION DE LAS FORMAS DE GARANTIA	E. MONTO	F. REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR	G. OTORGAMIENTO DE LA GARANTIA	H. CALIFICACION, ACEPTACION Y TRAMITE
1. Fianza				1. Ampliación de la garantía	1. Depósito de dinero	1. Gastos que se causen con motivo del otorgamiento	1. Incidente de suspensión
a. Formalidades					2. Prenda	2. Subsistencia de las garantías	
2. Responsabilidad solidaria					3. Hipoteca		
3. Depósito en dinero					4. Fianzas		
4. Prenda e hipoteca					5. Responsabilidad solidaria		
a. Prenda					6. Embargo		
b. Hipoteca					7. Títulos valor o cartera de créditos		
5. Embargo de la vía administrativa							
6. Títulos valor o Cartera de créditos							
a. Títulos valor							
b. Cartera de créditos							

CAPITULO SEGUNDO

REGULACION DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

I. DISPENSA	J. OTROS CASOS EN LOS QUE SE DEBA GARANTIZAR	K. EFECTIVIDAD DE LAS GARANTIAS	L. EFECTOS DE LA GARANTIA	M. OPINION PERSONAL	N. PAGO BAJO PROTESTA	O. CONSIDERACIONES SOBRE LAS DISTINTAS FORMAS DE GARANTIZAR
1. Antecedentes	1. Además de los que establece el art. 142 CFF. <ul style="list-style-type: none"> a. Liquidación de sociedades b. Administradores de sociedades mercantiles c. Terceros responsables solidarios d. Contribuciones omitidas e. Autorización para diferir el pago o parcialidades f. Solicitud de condonación de multas g. Solicitud de suspensión del PAE h. Aplicación del producto de remates 	1. Procedimiento administrativo de ejecución <ul style="list-style-type: none"> 2. Depósito en dinero 3. Fianza otorgada por institución autorizada 4. Reglas dictadas por la Tesorería de la Federación. 	1. Generalidades y concepto <ul style="list-style-type: none"> 2. Procedimiento de suspensión 3. Suspensión de recurso administrativo o juicio 4. Impugnación en totalidad de créditos 5. Duración de la suspensión 6. Garantía adicional 7. Negativa o Violación de la suspensión 8. Inconstitucionalidad del P. A. E. 		1. Concepto <ul style="list-style-type: none"> 2. Ante proyecto del CFF de 1966 3. Exposición de motivos 4. CFF de 1966 5. Su desaparición <ul style="list-style-type: none"> a. Iniciativa del ejecutivo b. Opiniones doctrinales 6. Devolución de cantidades pagadas indebidamente 7. Pago bajo protesta como G. I. F. 8. Criterios emitidos por el tribunal 7. Pago bajo protesta en la legislación local 8. Opinión personal 	

46-2

CAPITULO SEGUNDO

II. REGULACIÓN JURÍDICA DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

A. Tipos de garantía el Interés fiscal.

El código Fiscal de la Federación así como el reglamento del citado Código hacen mención de los tipos que existen de garantía dejando muy claro las opciones que tiene el contribuyente para garantizar en la forma siguiente:

1. La Póliza de Fianza
2. La Prenda
3. La Hipoteca
4. Obligación Solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia
5. Embargo en la vía administrativa
6. Títulos valor
7. Cartera de créditos del contribuyente
8. Depósito en dinero

Cabe mencionar que de todas ellas la póliza de fianza es la garantía fiscal más usual, sin embargo es necesario estudiar cada una de ellas por su importancia.

Conforme a los artículos 141 del citado Código y 60 de su Reglamento los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales eligiendo alguna de las siguientes formas:

- I.- Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.
- 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.
- VI.-Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

1. Fianza

La fianza otorgada por institución autorizada.

La fianza es el contrato por el que una persona, se compromete con el acreedor a pagar por el deudor si este no lo hace. (artículo 2794 del Código Civil para el Distrito Federal)

La obligación que asume el fiador consiste en hacerse responsable de que el deudor principal ejecute o cumpla la obligación a su cargo.

Zamora y Valencia nos dice que la fianza es el contrato "por virtud del cual una de las partes llamada fiador se obliga ante la otra llamada acreedor, al cumplimiento de una prestación determinada, para el caso de que un tercero, deudor de éste último, no cumpla con su obligación. (66)

Se dice que es un contrato accesorio, lo que quiere decir que no existe por sí mismo, sino que su existencia y validez dependen de la existencia y validez de una obligación preexistente, el que sea un contrato accesorio también hace referencia a que sea un contrato de garantía, ya que se celebra para garantizar el cumplimiento de la obligación de la cual depende su existencia; unilateral porque sólo genera obligaciones para el fiador; generalmente gratuito, porque sólo produce provechos para el acreedor y gravámenes para el fiador; por excepción bilateral y oneroso, cuando el acreedor se obliga a pagar una contraprestación por la obligación que asume el fiador; consensual, porque la ley no exige para su validez de una forma determinada a excepción de las legales, judiciales y mercantiles en forma de póliza; que deben otorgarse por escrito, por su propia naturaleza; y nominado, por la regulación que de él hace la ley. (67)

Constituye una garantía personal para el cumplimiento de una obligación, lo que significa que el fiador esta garantizando en lo personal, con todos sus bienes, el cumplimiento de su obligación.

La garantía personal se diferencia de la real en que en la primera se responde del cumplimiento de las obligaciones con todos los bienes del deudor, con excepción de los que conforme a la ley, no sean enajenables, y en la segunda, se garantiza el cumplimiento de las obligaciones específicamente con uno o más bienes determinados, constituyendo sobre ellos un derecho real de prenda o de hipoteca.

Cuando se otorgan solo garantías personales se corre el riesgo, de que al momento que se pretenda hacer efectivo el cumplimiento de la obligación, el deudor o el fiador sea insolvente, y por lo tanto la garantía no sea suficiente.

Las únicas garantías suficientes o completas en derecho mexicano actual, lo son la prenda o la hipoteca ya que en la fianza, si el fiador resulta insolvente igual da al acreedor haber tenido o no esta garantía.

(66) Zamora Y Valencia, Miguel, op. cit, p. 283

(67) Ibidem, p. 287

La razón por la que se celebra el contrato de fianza, es porque los acreedores quieren evitar, en lo posible, el riesgo de sufrir las consecuencias que acarrea la insolvencia de su deudor, o sea la falta de cumplimiento de la obligación y al comprometerse el fiador a pagar si no lo hace el deudor, se está ampliando la seguridad del acreedor, pues es más difícil que lleguen a ser insolventes dos personas, que una. (68)

Esta garantía tiene el carácter de solidaria, en razón de que el fiador responde frente al acreedor en los mismos términos que el deudor, y no es necesario agotar previamente el patrimonio del deudor para hacer efectivo el crédito fiscal en contra del garante.

Cuando la garantía es subsidiaria, el garantizador responde frente al acreedor únicamente en la medida en que no haya podido satisfacer su crédito con los bienes del deudor principal, ya que solo responde hasta por la cantidad que no haya podido pagar el dicho deudor; este tipo de garantía no es muy usual en el derecho tributario mexicano, por eso es que en la fracción tercera del artículo 141 del referido Código Fiscal se señala que los fiadores de una obligación fiscal no gozan de los beneficios de orden y excusión.

El beneficio de orden es el que la ley concede al fiador de no poder ser demandado por el acreedor sin que antes lo sea el deudor principal.

El beneficio de excusión consiste en aplicar libremente todo el valor de los bienes del deudor al pago de la obligación.

La fianza en materia fiscal se constituye cuando una Institución de Fianzas autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se compromete con el acreedor (fisco) a pagar por el deudor (contribuyente), el crédito afianzado, en caso de que éste no lo haga.

a) Formalidades de la fianza.

El artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que cuando la garantía se otorgue mediante fianza, la misma deberá ser a favor de la Tesorería de la Federación o bien del organismo descentralizado según sea el caso, a través de una institución autorizada, en donde ésta se comprometa a pagar por el deudor en caso de que la garantía sea exigible.

Dichas instituciones de fianzas, según lo establecido en el artículo 117 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, sólo asumirán obligaciones como fiadoras, mediante el otorgamiento de pólizas numeradas y documentos adicionales a las mismas, tales como de ampliación, disminución, prórroga, y otros documentos de modificación, las que deberán contener, en su caso, las indicaciones que administrativamente fijen la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

Los beneficiarios, al momento de ejercer su derecho deberán comprobar por escrito que la póliza fue otorgada en caso de pérdida o extravío, el beneficiario podrá exigir a la institución de fianzas de que se trate, que le proporcione, a su costa, un duplicado de la póliza emitida a su favor. La devolución que se haga de la póliza a la institución que la otorgó, establece a su favor la presunción de que su obligación como fiadora se ha extinguido, salvo prueba en contrario.

El artículo 141 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación señala que "la garantía debe comprender además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento."

En la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación artículo 50, penúltimo y último párrafos, las fianzas que para asegurar el interés fiscal expidan instituciones autorizadas, registrarán invariablemente como beneficiaria de la Tesorería, salvo las que garanticen aportaciones de seguridad social, que deberán expedirse a favor del organismo descentralizado competente para cobrar dichas aportaciones.

Las fianzas a que alude el párrafo anterior se podrán hacer efectivas por la Tesorería o por conducto de los auxiliares legalmente facultados y que las hayan aceptado, con sujeción a los procedimientos que establezcan los ordenamientos legales de la materia.

Para los efectos de la fracción III del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, el artículo 63 de su reglamento, establece que la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la federación más cercana.

Todas las fianzas que se emitan en papelería oficial de las instituciones de fianzas se presumirán, salvo prueba en contrario, legalmente válidas y las instituciones no podrán objetar la capacidad legal de quien las suscriba. (artículo 12, último párrafo de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas)

2. Responsabilidad Solidaria.

Podrá constituirse mediante el acreditamiento de la idoneidad y solvencia económica del obligado solidario.

La solvencia se demuestra acreditando la propiedad de bienes inmuebles inscritos en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio, en ese orden, si es aceptada como garantía por la autoridad fiscal, deberá inscribirse tal gravamen en el Registro Público de la Propiedad. Para tales efectos, el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que: el garante deberá manifestar la aceptación de asumir la obligación de garantizar el interés fiscal mediante escrito firmado ante notario público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.

De igual forma cuando se trate de una persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, siempre y cuando no haya tenido alguna pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los últimos ejercicios de 12 meses, o que aún en caso de existir alguna pérdida ésta no sea mayor al 10% de su capital social, tratándose de personas físicas, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, excluyendo el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.

Con la finalidad de formalizar el otorgamiento de la garantía, el jefe de la oficina recaudadora levantará un acta de la que deberá entregar copias de los interesados, y se encargará de inscribir en el Registro Público las anotaciones realizadas.

Cuando sea necesario hacer efectiva la garantía se sacarán a remate los bienes ofrecidos, de acuerdo con el procedimiento que establece el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 173 al 196-B.

Si un tercero asume la obligación de garantizar por cuenta de otro, con prenda, hipoteca o embargo en la vía administrativa, deberá cumplir con los requisitos que para cada una de estas formas establece el Reglamento del Código Fiscal.

3. Depósito en dinero en las Instituciones de Crédito Autorizadas.

Una forma de garantía real establecida por el artículo 141 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Esta forma de garantía debe aceptarse por el importe del crédito actualizado y todos sus accesorios legales causados y los que se originen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento. Si a los doce meses siguientes no se ha pagado el crédito fiscal, se deberá ampliar la garantía por otro periodo igual, de manera que cubra la actualización de su importe y de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

Se entiende por depósito a la entrega de algún bien a un tercero, con el propósito de que se haga cargo de mantenerlo a disposición de una persona determinada, quien bajo ciertas condiciones preestablecidas, puede hacerse acreedora a su entrega.

Este puede ser en dinero, que consiste en entregar cierta cantidad de dinero a una institución autorizada, a efecto de que la reciba en calidad de garantía a favor del Fisco Federal, obligándose a guardarla para, según el caso, restituirla al depositante o se haga efectivo por la autoridad competente. Generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo permanecer la cantidad original en depósito mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo el depositante retirar los intereses que se generen de acuerdo con lo establecido en el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El depósito en dinero se puede efectuar mediante billete expedido por Nacional Financiera o el Banco de México, S.A., y puesto a disposición de la Tesorería de la Federación.

También puede exhibir ante la autoridad ejecutora la cantidad en efectivo, debiendo dicha autoridad expedir el recibo oficial correspondiente. En ambos casos se debe especificar que el depósito se efectúa en garantía del crédito fiscal.

4. Prenda e Hipoteca.

Cabe señalar que nuestra legislación fiscal considera a la prenda y a la hipoteca dentro de una sola fracción, lo cual puede originar controversia en cuanto a su similitud, sin embargo tienen el mismo objetivo, pero existen diferencias entre ambas que a continuación estudiaremos por separado.

a) Prenda.

La prenda es una garantía real sobre bienes muebles, admisible en materia fiscal según el artículo 141 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

La prenda es en contrato por virtud de cual una persona llamada deudor prendario constituye un derecho real del mismo nombre sobre un bien mueble, determinado y enajenable, a favor de otra llamada acreedor prendario a quien se le deberá entregar real o jurídicamente, para garantizar el cumplimiento de una obligación y que le da derecho al acreedor de persecución y en caso de incumplimiento de la obligación, de enajenación y de preferencia para ser pagado con el producto de la enajenación en el grado de prelación que señale la ley, y que obliga al acreedor a la devolución del bien, en caso de cumplimiento de la obligación garantizada. (69)

En conclusión se entiende por prenda un contrato por el cual el deudor o un 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, con el producto de su venta en caso de incumplimiento de la misma obligación. (70)

Es un contrato accesorio, que no tiene existencia y validez por sí mismo, sino que depende de la existencia y validez de una obligación, es bilateral, porque produce obligaciones para ambas partes, generalmente gratuito, porque solo genera provechos para el acreedor y gravámenes para el deudor prendario, pero en ocasiones puede ser oneroso, si el acreedor paga o se obliga a pagar una contraprestación al deudor prendario por la constitución de la garantía que éste otorga, en cuyo caso se ampliarían las obligaciones del deudor real, en oposición a consensual, ya se perfecciona con la entrega de la cosa que puede ser real o jurídica y no simplemente por el acuerdo de voluntades, formal porque siempre debe constar por escrito, y nominado porque esta regulado en la ley. (71)

La garantía de prenda se constituye mediante la entrega real o jurídica, de bienes muebles por el 75% de su valor, siempre y cuando estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje, que se acredite la propiedad de quien esté obligado a otorgarla, y sean susceptibles de ser enajenados al proceder su exigibilidad, a efecto de cubrir la obligación pecuniaria garantizada.

La prenda deberá inscribirse en el Registro que corresponda, generalmente se registran ante el Registro Público de la Propiedad, escritura pública o protocolización ante notario para que produzca efectos contra terceros, siempre y cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

No serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal, o en el de acreedores; los de procedencia extranjera sólo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.

(69) *Ibidem*, p.295

(70) *loc. cit.*

(71) *Ibidem*, p. 295 y 297

Esta garantía prendaria podrá otorgársele entregando contratos de administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de valores e intermediarios, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía en dichos supuestos se aceptará como garantía el 100% del valor nominal de los valores, debiendo reinvertirse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal, pudiéndose retirar los rendimientos.

En cuanto a bienes inmuebles por el 75% del valor del avalúo o catastral, para estos efectos es necesario acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen no-afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido por mucho, con tres meses de anticipación, y en el caso de que el supuesto reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

b) Hipoteca.

La hipoteca es otra garantía real que recae sobre bienes inmuebles, admisible para efectos fiscales de acuerdo con el artículo 141 del multicitado Código.

Es un contrato por virtud del cual una persona llamada deudor hipotecario, constituye un derecho real del mismo nombre sobre un bien generalmente inmueble, determinado y enajenable, a favor de la otra llamada acreedor hipotecario, para garantizar el cumplimiento de una obligación, sin desposeer al deudor del bien gravado y que le da derecho al acreedor, de persecución y en caso de incumplimiento de la obligación, de enajenación y de preferencia para ser pagado con el producto de la enajenación, en el grado de prelación que señala la ley. (72)

Por lo tanto se dice que la hipoteca es un contrato por el que el deudor o un tercero concede a un acreedor el derecho a realizar el valor de un determinado bien enajenable, sin entregarle la posesión del mismo, para garantizar con su producto el cumplimiento una obligación y su preferencia en el pago.

Es un contrato accesorio, unilateral, por que solo genera obligaciones para el deudor hipotecario; gratuito, porque solo genera derechos para el acreedor, consistentes en la seguridad desde el punto de vista económico, de que será cumplida la obligación del deudor en su favor o indemnizado cabalmente en caso de incumplimiento, y solo por excepción oneroso, cuando el acreedor pague una contraprestación al deudor hipotecario por la celebración del contrato y la constitución del derecho real, en cuyo caso también será bilateral; consensual, en oposición a real, porque no requiere de la entrega de la cosa, para el perfeccionamiento del contrato, es más, el deudor nunca tendrá la obligación de entregar la cosa, mientras no se haga efectiva la garantía formal, porque siempre se requiere de una manera determinada impuesta por la ley para la validez del contrato, y nominado, por la reglamentación que hace el código de este contrato. (73)

(72) *Ibidem*, p. 307

(73) *Ibidem*, p. 309

La hipoteca generalmente se constituye sobre bienes inmuebles por el 75% del valor del avalúo o catastral que comprenda a la vez los predios y sus accesorios, entendidos éstos como las construcciones, equipos instalados que no sean de fácil retiro o que formen parte de los mismos; también puede constituirse sobre bienes muebles respecto de los cuales es admisible la hipoteca, por ejemplo los barcos y aeronaves.

Quedan excluidos de hipoteca los bienes sujetos a gravámenes anteriores a la determinación del crédito fiscal, así como los que se encuentren afectados por resoluciones agrarias o urbanísticas.

Cuando los bienes a hipotecar ya estén dados en garantía con anterioridad, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor, en caso contrario, se procederá a que se constituya garantía complementaria por la cantidad que no quede cubierta.

El otorgamiento de la garantía de hipoteca se hará en escritura que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.

El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año conforme a los requisitos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

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

En el artículo 69 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se establece que el otorgante de esta garantía deberá ampliarla cada año, en los casos en que resulte insuficiente dicha garantía.

A manera de comentario la Ley General de Bienes Nacionales, artículo 68, primer párrafo establece que mientras no este totalmente pagado el precio, los compradores de inmuebles federales no podrán hipotecarlos ni constituir sobre ellos derechos reales a favor de terceros, ni tendrán facultad de derribar o modificar las construcciones sin permiso expreso de la Secretaría correspondiente.

5. Embargo en la vía administrativa.

El embargo en la vía administrativa es otra de las garantías reales establecidas en el artículo 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Como todas las demás deberá comprender los accesorios causados y los que se originen en los doce meses siguientes a su otorgamiento y, en caso de que no se haya cubierto en tal término el crédito fiscal, se deberá ampliar la garantía por los doce meses siguientes.

Esta garantía se constituye a solicitud del contribuyente hacia la autoridad. El contribuyente deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente, para tal efecto señalará los bienes en que deba practicarse el embargo, siempre que sean de su propiedad y con valor suficiente para garantizar el interés fiscal, sin que sean susceptibles de embargo los bienes de fácil descomposición o deterioro, o materias inflamables, tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales será el representante legal, de igual manera se inscribirán en el Registro Público de Propiedad el embargo de los bienes que este sujetos a esta formalidad, los gastos de ejecución deberán cubrirse con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa.

El Código Fiscal en el artículo 157 exceptúa de embargo los siguientes bienes:

1. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
2. Los muebles de uso indispensable del deudor y del sus familiares, no siendo de lujo, a juicio del ejecutor.
3. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
4. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria, artículo a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad, si a ella están destinados.
5. Las armas, vehículos, y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
6. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
7. El derecho de usufructo pero no los frutos de éste.
8. Los derechos de uso y habitación.
9. El patrimonio de la familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
10. Los sueldos y salarios.
11. Las pensiones de cualquier tipo.
12. Los ejidos.

6. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

En la fracción VI del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, se establece ese tipo de garantía para ampliar la manera de garantizar la totalidad del crédito fiscal, cuando el contribuyente demuestre ante la autoridad ejecutora la imposibilidad de hacerlo mediante cualquiera de las otras formas de garantía previstas en dicho artículo.

a) Títulos Valor.

Los títulos valor o documentos que acreditan valores o inversiones como son las acciones, bonos, certificados de depósito, etcétera, se acatarán como garantía del interés fiscal para asegurar la parte de la totalidad del crédito que no ha quedado garantizada, solamente en el supuesto en que el deudor manifieste por escrito, bajo protesta de decir verdad, que es la única forma en que puede hacerlo, especifique los datos de identificación de los títulos respectivos y se comprometa a no disponer de los mismos sin la previa autorización de la autoridad ejecutora.

Los títulos se recibirán al 100% de su valor nominal siempre y cuando no estén dados en garantía de otros créditos distintos a los fiscales federales. Así mismo, una vez aceptados los títulos en garantía por la autoridad ejecutora, los mismos deberán inscribirse en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.

b) Cartera de Créditos.

Esta forma de garantía deberá ofrecerse a la autoridad ejecutora en escrito firmado por el deudor ante notario o la propia autoridad en presencia de dos testigos, en que se obligue a mantener asegurada la parte de la totalidad del crédito fiscal a su cargo no garantizada, con los créditos que tenga a su favor, bajo protesta de decir verdad de que es la única forma de cumplir con este requisito.

Al citado escrito deberán acompañarse, para ambas garantías, un ejemplar de sus estados de posición financiera, así como copia de las declaraciones anuales del impuesto sobre la renta de los dos últimos ejercicios, el inventario de los bienes de la negociación, así como un informe sobre el movimiento de clientes documentos por cobrar y otras cuentas que comprueben el monto promedio mensual de su cartera de créditos validados por Contador Público Registrado, asimismo, deberá comprobar que el inmueble o inmuebles en que se ubique la negociación y sus establecimientos o sucursales, si los hubiere, no sea propiedad de la misma, de lo contrario tendrá que adjuntar copia de los contratos de arrendamiento que acredite lo anterior, así como proporcionar los datos de tales inmuebles, a efecto de confirmar en el Registro Público de la Propiedad quien figura como propietario.

Tratándose de negociaciones, será necesario exhibir copia del acta constitutiva correspondiente, a fin de verificar que bienes y aportaciones hicieron los socios o accionistas al constituirse la empresa, así como las posibles variaciones ocurridas desde entonces.

En caso de títulos valor solo se aceptaran a aquellos que consten en títulos de crédito, contratos u otros documentos inscritos en las secciones de valor o especial del Registro Nacional de Valores e Intermediarios, dichos títulos deberán ser suficientes para asegurar el crédito fiscal y sus accesorios, así como gastos de ejecución, en caso de que al hacerse efectiva la garantía, resulte necesaria la intervención de especialistas bursátiles para su colocación.

En caso de que exista duda en cuanto a la idoneidad de los títulos valor ofrecidos en garantía la autoridad fiscal podrá solicitar a la Dirección General de Seguros y Valores que en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 32, fracción XI, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, referida a su carácter de representante de ésta en sus relaciones con la Comisión Nacional de Valores, opinión sobre dichos valores, para saber si procede su aceptación.

Respecto a las garantías que se ofrezcan bajo la modalidad de cartera de créditos, su aceptación se resolverá por las autoridades fiscales correspondientes tomando en cuenta la antigüedad, solidez y seriedad de la empresa referente, haciendo una estimación de los gastos de cobranza que sería necesario erogar en caso de hacerse exigible la garantía, y tratándose de crédito a mediano y largo plazo, se notificará al deudor o deudores del contribuyente sobre el ofrecimiento de dichos adeudos en garantía, con la finalidad de que se informe a la autoridad sobre cualquier operación previa a su vencimiento, que pueda

constituir su disminución o extinción; la autoridad apercibirá al oferente para que oportunamente sustituya la garantía en la proporción correspondiente, y de no hacerlo se estará a lo dispuesto por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, revocando la autorización de pagar a plazos si la garantía del interés fiscal resultará insuficiente y no fuera ampliada oportunamente.

La autoridad tiene la facultad de exigir garantía adicional en caso de que el oferente incurra en falsedad al declarar no poseer otros bienes con los que pueda asegurar el interés fiscal y procederá a imponer las sanciones a que alude el artículo 144, séptimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

El deudor, además durante la vigencia de ésta garantía, periódicamente deberá informar sobre el movimiento que registre sobre su cartera de créditos a la autoridad fiscal correspondiente.

Por lo general, el deudor responde de sus obligaciones con todos sus bienes, pero la autoridad no puede disponer de todos ellos, salvo los casos excepcionales de que se haya constituido gravámenes reales como la hipoteca, la prenda o el embargo en la vía administrativa.

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

Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no lo hubiera en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.

El embargo de los bienes deberá inscribirse en Registro Público de la Propiedad, o mediante escritura pública o protocolización ante notario cuando los bienes embargados estén sujetos a esta formalidad.

B. Derecho de elección del contribuyente.

El contribuyente se encuentra facultado para garantizar el interés fiscal con cualquiera de las formas que el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece como idóneas para hacerlo.

En efecto, el citado artículo establece que "los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes".

El derecho del contribuyente para elegir la forma en que puede garantizar el interés fiscal es lo que ha predominado en nuestra legislación. Esto se confirma al analizar los siguientes ordenamientos que han regido en nuestro país: (74)

- 1) En la Ley para la Calificación de las Infracciones a las leyes fiscales y la aplicación de las penas correspondientes de 8 de abril de 1924, había derecho de elección para el contribuyente. (artículo 4o.)

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 3o.)

3) En la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 1o. de febrero de 1926, había derecho de elección del contribuyente para asegurar el interés fiscal. (artículo 57)

4) En la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 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 Diario Oficial de la Federación un decreto que reformó al artículo 188 de este ordenamiento, y en esta reforma 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, fianza de compañía autorizada, prenda o hipoteca.

7) En el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, existía el derecho de elección del contribuyente. (artículo 12)

C. Sustitución de 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 asegure 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 en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal, por pago de una parte del mismo como lo establece el artículo 70 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El oferente de la garantía deberá constituir la garantía sustituta antes de que se cancele la garantía original, cuando no sea exigible la que se pretende sustituir de acuerdo al artículo 69 primero y segundo párrafos del mismo ordenamiento.

D. Combinación de las formas de garantizar el interés fiscal.

De conformidad al artículo 69 del Reglamento Interior del Código Fiscal de la Federación, existe la posibilidad de que un mismo crédito, se garantice con cualquiera de las formas que establece el artículo 141 del citado Código para asegurar el interés fiscal, siempre y cuando reúnan los requisitos establecidos en el propio ordenamiento.

Además prevé que la garantía que se otorgue, podrá garantizar uno o varios créditos fiscales, siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el Código Fiscal de la Federación

E. Monto de la garantía.

Toda garantía que se otorgue para asegurar el interés fiscal debe comprender, de acuerdo al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, "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 séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, 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 con el segundo párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación y al tercer párrafo del artículo 69 de su Reglamento, 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, contado a partir del mes siguiente a aquél en que concluya el período de doce meses a que se hace referencia. (artículo 69 tercer párrafo Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

Asimismo, en los casos en que por cualquier circunstancia llegue a resultar insuficiente la garantía, ésta deberá ampliarse, dentro del mes siguiente a que esto ocurra. Para dar cumplimiento a lo anterior, se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que las garantías otorgadas sean suficientes, ya que de no ser así, podrá exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes. (artículo 141 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación)

Es decir, si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se percató que una garantía es insuficiente, puede a su juicio: (artículo 141 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación)

- a. Solicitar su ampliación. En este caso debe conceder un mes al contribuyente para hacerlo, o
- b. Secuestrar otros bienes.

F. Requisitos que deben cumplir las garantías.

En la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación se establece que en los procedimientos de recaudación la garantía del interés fiscal deberá constituirse en los casos y con las formalidades y requisitos previstos en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

Para lo cual el tercer párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, 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, con relación a cada una de las maneras que existen para garantizar el interés fiscal.

Para efectos del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación vigente, deberán garantizar el interés fiscal dentro del mes siguiente a la fecha de presentación de la forma oficial 44 Aviso de Opción o Solicitud de Autorización para pagar adeudos en parcialidades, forma que deberá ir anexa al ofrecimiento de la garantía correspondiente.

1. Depósito de dinero.

A pesar de que el Código Fiscal de la Federación remite a su Reglamento con relación a los requisitos que debe reunir este tipo de garantía, éste último, no establece requisito alguno con 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 señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 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 retirarlos deberá acumularlos a sus otros ingresos.

Resulta importante aclarar que a pesar de 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. (fracción I del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación)

En la actualidad las autoridades fiscales correspondientes solo podrán aceptar esta garantía si cumple con los siguientes requisitos:

- 1.- Anotar número de crédito al reverso del certificado de depósito.
- 2.- En original.
- 3.- Expedido por Nacional Financiera en papelería oficial.
- 4.- Que sea suficiente para garantizar el interés fiscal de acuerdo a lo atendido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación vigente.
- 5.- Monto en número y letra con protectora.
- 6.- Expedido a favor de la Tesorería de la Federación.

2. Prenda.

La fracción I del artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por corredores públicos. Asimismo, 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 en nuestra legislación, no se exige que la persona que ofrezca los bienes en garantía, acredite ser propietario de los mismos.

3. Hipoteca.

La fracción II del artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 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 o que más conviene al contribuyente es considerar el valor de avalúo, ya que es más alto que el catastral.

b. A la 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, (artículo 41 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal) 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. Fianza.

Otra forma de garantizar el interés fiscal es mediante fianza, la que deberá reunir, además de los requisitos señalados en el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los siguientes:

a. Deberá ser otorgada por institución autorizada, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b. La otorgante no gozará de los beneficios de orden y excusión.

c. La póliza quedará en poder y guarda de la autoridad 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 (artículo 180, fracción III, inciso c, derogado), ya no se establece como un requisito.

Para que esta garantía sea aceptada por las autoridades fiscales correspondientes la póliza de fianza deberá reunir los siguientes requisitos, acompañada de escrito libre de ofrecimiento de garantía donde mencione el número de crédito, nombre, Registro Federal Contribuyentes, y domicilio fiscal, importe y datos de la fianza, número de documento determinante en caso de liquidaciones de impuestos emitidas por las autoridades fiscales correspondientes, así como acompañar el original de la misma.

1. Formulada en papelería de las Instituciones afianzadoras (artículo. 12 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas)
2. Contenga fecha de expedición, número de folio legible y sin alteraciones.
3. Señalar con número y letra el importe en moneda de curso legal, debiendo coincidir ambos datos.
4. Nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y datos de Registro Federal Contribuyentes del deudor principal.
5. Los datos del crédito o créditos de que se trate, tales como concepto del adeudo, periodo al que corresponde, motivo por el que garantiza y demás que procedan de acuerdo a cada caso en particular, así como el número de documento determinante.
6. Contenga firma autógrafa de funcionarios autorizados.
7. Considere los posibles recargos que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento y que sea explícito en el texto de la fianza el artículo 141 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación.
8. Expedida a favor de la Tesorería de la Federación
9. Deberá contener indefectiblemente las siguientes cláusulas:

" Que en supuesto que la presente fianza se haga exigible la institución fiadora se someta expresamente al Procedimiento Administrativo de Ejecución establecido en el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación vigente y este conforme en que se le aplique dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro, en relación con el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas".

"La presente fianza continuará vigente en él supuesto que de que se le otorguen prórrogas o esperas al cumplimiento de las obligaciones que se afianzan".

"La presente fianza permanecerá en vigor desde la fecha de su expedición y durante la substanciación de todos los recursos legales o juicios que se interpongan, hasta que se dicte resolución definitiva por autoridad competente".

10.- Además deberá presentar hoja de control de pago en parcialidades (calendario de pagos), donde se observa el monto mínimo de la garantía a atender.

5. Responsabilidad solidaria.

La garantía consistente en la obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, debe reunir los requisitos que establece el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

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 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 10% del capital social.

2). Tratándose de personas físicas, el interés fiscal a garantizar sea menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial.

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. 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 la vía administrativa, se deben cumplir los requisitos que para cada una de estas formas se establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. (artículo 65 Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

Las oficinas recaudadoras para la aceptación de esta garantía requieren que se reúnan los siguientes requisitos:

Dependiendo del bien que ofrezca en garantía dentro del embargo en la vía administrativa y cumpliendo con los requisitos especificados, adicionalmente el oferente deberá presentar:

- 1.- Para efectos de la fracción IV del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 64 de su reglamento: para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal deberá presentar escrito libre de aceptación, firmado por el deudor, el obligado solidario, ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal previa solicitud por escrito en la que el oferente deberá solicitar la notificación de obligado solidario ante la autoridad requiriéndose en los casos la presencia de dos testigos, así como copia de identificación oficial del obligado solidario, representante legal o contribuyente y de los testigos que ofrezca.
- 2.- Copia de la cédula del Registro Federal de Contribuyentes (del representante solidario)
- 3.- En caso de tratarse de persona moral, adjuntar copia de las últimas declaraciones del pago del impuesto sobre la renta.
- 4.- En caso de tratarse de persona física, adjuntar copia de la última declaración del pago del impuesto sobre la renta.

6. Embargo en la vía administrativa.

Para que esta garantía sea procedente, es necesario satisfacer los requisitos que establece el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

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

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

c. No pueden embargarse bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

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 existiera peligro de que el depositario de los bienes se ausente, los enajene, los oculte 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 depósito, 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.

Debe 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. (artículo 150 Código Fiscal de la Federación en relación con el 73 Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

De conformidad al artículo 74 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 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.

Cabe señalar que las autoridades recaudadoras señalan como requisitos para que acepte dicha garantía los siguientes:

Previo el 2% por concepto de gastos de ejecución de embargo en la vía administrativa, sobre el monto histórico del crédito fiscal a garantizar.

1. En escrito original y una copia de ofrecimiento de la garantía en la modalidad de embargo en la vía administrativa y con los requisitos que establece el artículo 18 de Código Fiscal de la Federación, además deberá presentar la forma 48 aviso para garantizar

el interés fiscal mediante el embargo en la vía administrativa misma que deberá ir firmada por el representante legal de la sociedad o por el contribuyente persona física interesado, ya sea de bienes muebles, inmuebles o negociaciones, asimismo mencionar que conceptos se garantizan y número de crédito, así como relación de los bienes que propone, acompañados de copia del poder notarial y copia de la identificación oficial, de acuerdo a lo establecido en el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Para bienes muebles se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Fotocopia de las facturas que acrediten al solicitante como legítimo propietario de los bienes que ofrece en garantía.
2. Estimación del valor de los bienes de que el 75% del valor cubra el interés fiscal más recargos de los próximos 12 meses.

Tratándose de bienes inmuebles:

1. Copia fotostática de la escritura pública o título de propiedad del bien que ofrece en garantía. Donde aparezca el folio real ante el registro público de la propiedad y del comercio correspondiente.
2. Avalúo bancario o catastral vigente o estimación de su valor por el propietario manifestado bajo protesta de decir verdad.
3. Constancia de libertad de gravámenes (folio real).
4. Copia fotostática del último recibo del impuesto predial.
5. Escrito por el que el cónyuge o copropietario manifieste su aceptación como obligado solidario en su caso.

Para negociaciones no constituidas en forma de sociedad:

1. Fotocopia de la cédula de Registro Federal de Contribuyentes,
2. Copia fotostática de la última declaración de pago del impuesto sobre la renta,
3. Inventario pormenorizado de los bienes de la negociación,
4. Original de avalúo vigente de los bienes.

Para negociaciones constituidas en forma de sociedad mercantiles o de sociedad o asociaciones civiles:

1. Copia fotostática del acta constitutiva de la sociedad en la que no aparezca cláusula prohibitiva para otorgarla en garantía,
2. Poder de actos de dominio de administración,
3. Estados financieros vigentes (6 meses), firmado por el Representante Legal,
4. Copia de la última declaración del impuesto sobre la renta,
5. Inventario pormenorizado de los bienes de la sociedad, firmado por el Representante Legal,
6. Avalúo original de los bienes de la empresa,
7. Original del Certificado de libertad de gravámenes del Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente (folio mercantil),
8. Copia del último recibo del impuesto predial, cuando el inmueble sea propiedad de la empresa,
9. Copia de la cédula del Registro Federal de Contribuyentes.

7. Títulos valor o cartera de créditos.

1. Escrito firmado ante Notario Público, dos testigos en el cual se obligue a mantener asegurado el interés fiscal por medio de los créditos a su favor o de los títulos valor, manifestando bajo protesta de decir verdad que es la única forma en que puede garantizar los adeudos a su cargo, así como el compromiso de informar mensualmente a esta dependencia sobre el movimiento que registre la cartera de créditos para títulos valor que ofrece en garantía.
2. Estados de posición financiera. (firmado por el Representante Legal)
3. Copia de la declaración anual del impuesto sobre la renta de los dos últimos ejercicios.
4. Inventario de los bienes de la negociación. (firmado por el Representante Legal)

Lo anterior a fin de verificar que no cuente con otros bienes de activo fijo susceptibles de darse en garantía o bien, que en caso de haberlos acredite documentalmente que existe algún impedimento legal para su ofrecimiento, como podría serlo el que se haya trabado garantía hipotecaria sobre los mismos, a favor de terceros, y en cuyas cláusulas se estipule el compromiso de no ofrecer los bienes hipotecados para posteriores garantías.

Asimismo, deberá comprobar que el inmueble o inmuebles en que se ubique la negociación y sus establecimientos o sucursales, si los hubiere, no sea propiedad de la misma, para cuyo efecto tendrá que adjuntar:

5. Copia certificada del contrato de arrendamiento de los bienes que ocupa la empresa, a efecto de confirmar en el Registro Público de la Propiedad quien figura como propietario.
6. Informe sobre movimiento que registra la empresa en sus rubros de clientes avalado por contador público.
7. Documentos por cobrar u otras que acrediten el monto promedio mensual de la cartera de créditos a su favor, avalado por contador público y certificado por Notario Público.
8. Especificar pormenorizadamente los datos de identificación de los títulos respectivos, cuya existencia, vigencia y legítima propiedad tendrá que acreditar documentalmente, por medio de los propios títulos u otros documentos legales que permitan confirmar su validez como forma de garantía.
9. Asentar el compromiso de no disponer de los valores o inversiones a que estos se refieran, sin el previo consentimiento de la autoridad, la cual en caso de autorizar su disposición, deberá previamente recibir garantía substituta.
10. Se aceptarán a razón del .005 de su valor nominal condicionado a que estos no hayan sido ofrecidos con anterioridad a otras autoridades o a terceros como garantía ni se encuentren comprendidos dentro de embargo judicial, mercantil o de cualquier otra naturaleza, lo cual deberá acreditarse previamente ante la autoridad.

Tratándose de negociaciones, también se solicitará copia del acta constitutiva correspondiente, a fin de verificar que bienes y aportaciones hicieron los socios o accionistas al constituirse la empresa, así como las posibles variaciones ocurridas desde entonces.

En el caso de títulos valor las autoridades únicamente podrán aceptar aquellos que consten en títulos de crédito, contratos u otros documentos debidamente inscritos en las secciones de valor o especial del Registro Nacional de Valores e Intermediarios, emitidos por empresas mexicanas que gocen de solvencia y liquidez, debiendo ser susceptibles de oferta y colocación a través de bolsa de valores, al precio corriente en el mercado; para lo cual su cotización deberá mostrar estabilidad y por ende seguridad para los intereses fiscales.

En caso de duda en cuanto a la idoneidad de los títulos valor ofrecidos en garantía la autoridad podrá solicitar a la Dirección General de Seguros y Valores que, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 32 fracción XI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, referida a su carácter de representante de ésta en sus relaciones con la Comisión Nacional de Valores, le solicite opinión sobre dichos valores, para resolver si procede o no su aceptación.

Respecto a las garantías que pretendan constituirse bajo la modalidad de cartera de créditos del contribuyente, y su aceptación se resolverá por la autoridad correspondiente, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Se aceptarán al valor que determine la propia Administración, considerando la antigüedad, solidez y seriedad de la empresa oferente, haciéndose una estimación respecto de los gastos de cobranza que sería necesario erogar en caso de hacerse exigible la garantía.
- b) Tratándose de crédito a mediano plazo, se notificará al deudor o deudores del contribuyente, sobre el ofrecimiento de dichos adeudos en garantía, a fin de que informen a la autoridad sobre cualquier operación previa a su vencimiento que pueda constituir su disminución o extinción.

Tanto en el caso anterior como en el caso de los créditos a corto plazo, la autoridad apercibirá al oferente para que oportunamente sustituya la garantía en la proporción que proceda, indicándole que de no hacerlo se estará a lo dispuesto en el artículo 66, fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece que la autorización para pagar a plazos quedará revocada si la garantía del interés fiscal resultará insuficiente y no fuera ampliada oportunamente por el contribuyente.

En todos los casos en que se compruebe que el oferente de la garantía incurrió en falsedad al declarar no poseer otros bienes con los cuales asegurar el interés fiscal, se exigirá garantía adicional y se procederá a imponer y hacer exigibles las sanciones a que alude el ordenamiento mencionado.

Cuando después de analizadas las propuestas de garantías ofrecidas, se determine que no son adecuadas para asegurar el interés fiscal, se resolverán negativamente las solicitudes de autorización de pago a plazos, o desautorizarse el pago de créditos bajo esa modalidad, tratándose de avisos de opción.

Ahora bien en los supuestos en que la garantía de los créditos proceda con motivo de recurso administrativo o juicio de nulidad y se haya juzgado inadecuada la ya ofrecida, se suspenderá de todas formas el procedimiento administrativo de ejecución y asegurará el interés fiscal en forma coactiva, en caso de que el contribuyente no lo haga espontáneamente, en alguna de las formas previstas por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante señalar que para la aceptación oportuna de cualquier garantía, se deberá cumplir con todos y cada uno de los requisitos aquí señalados, de no ser así será rechazada dicha garantía en el momento de ser presentada con el asesor de la unidad de garantías de la oficina recaudadora correspondiente.

G. Otorgamiento de la garantía.

De conformidad al artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la garantía que se otorgue para asegurar el interés fiscal deberá hacerse 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, éste le 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. (penúltimo párrafo del artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

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 Código Fiscal de la Federación o su Reglamento.

H. Calificación, aceptación y trámite de la garantía.

De acuerdo a lo establecido por el artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 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 Código Fiscal de la Federación 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 señala el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que no se cumplan los requisitos señalados, la autoridad deberá requerir al promovente, con el fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, ya que en caso contrario no se aceptará la garantía ofrecida. (artículo 68 Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

En el caso de fianza solo se aceptarán las fianzas que hayan sido contratadas por las Instituciones afianzadoras autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para otorgar fianzas a los contribuyentes, publicadas en el Diario Oficial de la Federación

De conformidad con el artículo 13 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas que establece que las autoridades federales o locales están obligadas a admitir las fianzas, aceptando la solvencia de las instituciones de fianzas, sin calificar dicha solvencia ni exigir la constitución de depósitos, otorgamiento de fianzas o comprobación de que la institución es propietaria de bienes raíces, ni la de su existencia jurídica.

Las mismas autoridades no podrán fijar mayor importe para las fianzas que otorguen las instituciones de fianzas, que el señalado para depósitos en efectivo u otras formas de garantía.

1. Incidente de suspensión de ejecución. (Cuando la garantía del interés fiscal no es aceptada)

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 227 del Código Fiscal de la Federación, este incidente podrá promoverse cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechacé la garantía ofrecida o reinicie la ejecución.

La forma de hacerse valer es la siguiente:

1. Puede promoverse en cualquier tiempo. Obviamente, se podrá promover mientras esté *sub-judice* el asunto ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

2. El incidente debe hacerse valer por escrito ante el magistrado instructor que conozca del asunto. Deberá acompañarse copia del documento en que se haga constar el ofrecimiento y otorgamiento de la garantía y copia de aquellos en que conste la iniciación del juicio solicitud de suspensión.

3. Con relación al trámite de este incidente, el artículo 228 del Código Fiscal de la Federación dice que una vez que se haya promovido, se ordenará a la autoridad que haya negado la suspensión, rechazado la garantía o reiniciado la ejecución, suspenda ésta y rinda un informe en un plazo de tres días. Además, la aperibirá de que en caso de no suspender la ejecución o si no rinde el informe o si no se refiere específicamente a los hechos, se tendrán éstos por ciertos y se declarará fundado el incidente respectivo.

La Sala dictará la resolución correspondiente en un plazo no mayor de 5 días.

4. En caso de que la autoridad no de cumplimiento a lo ordenado, se le impondrá al funcionario responsable del incumplimiento, una multa de uno a tres tantos del equivalente al salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al mes.

5. Este incidente puede ser promovido por las autoridades fiscales con relación al otorgamiento de la suspensión cuando no se ajuste a la Ley.

En este caso, se tramitará en la forma establecida en el artículo 228 del Código Fiscal de la Federación.

Este incidente no es de previo y especial pronunciamiento (artículo 217 Código Fiscal de la Federación *contrario sensu*) y, mientras esté pendiente de resolución, el juicio continuará hasta que se cierre la instrucción. (artículo 217, segundo párrafo Código Fiscal de la Federación)

Es necesario resaltar que si al promoverse este o cualquier otro incidente resultan notoriamente frívolos e impropcedentes, se impondrá a quien lo promueva una multa hasta el equivalente del salario mínimo general vigente en el área geográfica (artículo 217, último párrafo Código Fiscal de la Federación)

Anexo I y II

I. Otorgamiento de la Garantía. Casos en los que procedía su dispensa.

1. Antecedentes

El artículo 12 del Código Fiscal de la Federación de 1966 en su último párrafo, señalaba que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podía dispensar el otorgamiento de garantía para asegurar el interés fiscal cuando en relación con el monto del crédito respectivo, eran notorias la amplia solvencia del deudor o la insuficiencia de su capacidad económica.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en el artículo 141 ante penúltimo párrafo, en lo relativo a la dispensa de la garantía, establece: "En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía".

Anteriormente esta dispensa se encontraba regulada en los artículos 66 y 67 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por lo que resulta innecesario su estudio.

J. Casos en que procede garantizar del Interés fiscal.

De conformidad al artículo 142 del Código Fiscal de la Federación procede garantizar del interés fiscal en los siguientes casos:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- II. Cuando se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales y para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del mismo Código.
- IV. En los demás casos en los que señale este ordenamiento y las leyes fiscales.

Para Rossy (74) aplazar el pago consiste en diferirlo a fecha futura. Este aplazamiento puede ser simple, fraccionario y escalonado se dice que es simple cuando se limita a trasladar el plazo o vencimiento a período 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 en diferentes fechas.

El criterio del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sido el de considerar que en 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". (75)

El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, prevé que las autoridades fiscales podrán autorizar a los contribuyentes a pagar las contribuciones omitidas y sus accesorias sea en forma diferida o en parcialidades, siempre y cuando se cumplan los requisitos que en el mismo ordenamiento se establecen.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la autorización a que se refiere este artículo no procederá tratándose de contribuciones pagaderas en los plazos a que se refiere dicho párrafo, cuando las mismas se adeuden con motivo de importación o exportación.

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades.

De acuerdo al artículo 80. de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, en los casos de prórrogas para el pago de créditos fiscales se causarán recargos al 2.0% mensual, insolutos".

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha señalado que a pesar de que en la resolución donde se conceda la prórroga no se haga alusión expresa a la obligación sobre recargos, los mismos deberán cubrirse, ya que esta obligación no depende de una suposición de autoridad administrativa, sino de un mandamiento expreso de la ley. (76)

(74) De la Garza, op. cit., p. 615.

(75) Tribunal Fiscal de la Federación cuarenta y cinco años. Tomo III, p. 132

(76) Tribunal Fiscal de la Federación cuarenta y cinco años. Tomo III, p. 521.

Las autoridades fiscales al autorizar el plazo, deberán exigir que se garantice el interés fiscal.

La autorización para pagar a plazo, en forma diferida o en parcialidades quedará revocada ya sea cuando desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal y el contribuyente lo amplíe u otorgue nueva garantía, el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial, y cuando no pague o deje de pagar tres parcialidades.

Cuando se solicite la aplicación del producto en los términos del párrafo segundo de artículo 159 del Código Fiscal de la Federación. El artículo citado, establece que cuando los bienes señalados para ejecución por parte del fisco federal, hubieran sido embargados por autoridades fiscales 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 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público el interés fiscal.

La fracción IV del artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, señala que también procede garantizar el interés fiscal en los demás casos que señalen el mismo Código y las demás leyes fiscales.

Por lo anterior, a continuación se analizarán los casos en que es necesario garantizar el interés fiscal en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, así como en algunas otras disposiciones legales:

1. Los que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, además de los señalados en el artículo 142, son los siguientes:

a) liquidación de sociedades (artículo 11 Código Fiscal de la Federación):

Se establece que en los casos en que una sociedad entre en liquidación, su ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que esto ocurra.

Se considera que durante todo el tiempo en que esté en liquidación tendrá un sólo ejercicio.

De conformidad a la fracción I del artículo 22 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el aviso de liquidación deberá presentarse ante la autoridad recaudadora dentro del mes siguiente al día en que se inicie el procedimiento de liquidación.

Es importante señalar que si la sociedad en liquidación garantiza el interés fiscal, la persona o personas que funjan como liquidadores no serán responsables solidarios por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación, así como de aquellas que se causaron durante su gestión. (artículo 26, fracción III del Código Fiscal de la Federación)

b) Administradores de Sociedades Mercantiles (artículo 26, fracción III Código Fiscal de la Federación):

Con fecha 31 de diciembre de 1984, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, una adición a la fracción II del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, para establecer que la persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Que cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio cuando el cambio se realice después de que éste se hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) Que no lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

El caso que se analiza es uno de los casos que el Código Fiscal de la Federación señala como aquellos en los cuales opera la responsabilidad solidaria.

Resulta importante señalar que en este caso, las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en un plazo de tres años, contados a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente. (artículo 67, párrafo tercero de Código Fiscal de la Federación)

c) Terceros responsables solidarios (artículo 26, fracción IX Código Fiscal de la Federación):

Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, serán responsables solidarios, hasta por el valor de los bienes dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés fiscal garantizado.

d) Contribuciones omitidas determinadas por las autoridades fiscales (artículo 65 Código Fiscal de la Federación):

Las contribuciones omitidas y que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

e) Autorización para diferir el pago o efectuarlo en parcialidades (artículo 66 Código Fiscal de la Federación)

Las autoridades fiscales, a solicitud de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades, sin exceder de 48 meses.

f) Solicitud de condonación de multas (artículo 74 Código Fiscal de la Federación):

Se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede condonar multas por infracción a las disposiciones fiscales.

La solicitud dará lugar a que se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución, siempre y cuando así sea solicitado y se garantice el interés fiscal, a no ser que se dispense el otorgamiento de garantía.

g) Solicitud de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución (artículo 142 fracción I del Código Fiscal de la Federación):

Si se quiere que no se ejecuten los actos administrativos, es necesario cumplir con los requisitos que señala el Código Fiscal de la Federación, entre otros, el de garantizar el interés fiscal. (artículo 144 de Código Fiscal de la Federación)

h) Aplicación del producto obtenido del remate de bienes, cuando el fisco local y federal los han embargado (artículo 159 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación):

En este caso se practicará la diligencia entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local.

K. Efectividad de las garantías.

2. Procedimiento administrativo de ejecución.

Nuestra Legislación establece, para cada una de las maneras que se prevén como idóneas para garantizar el interés fiscal, una forma de hacerlas efectivas, a saber:

Por medio del procedimiento administrativo de ejecución (artículo 143 primer párrafo Código Fiscal de la Federación), cuando la garantía que se haya otorgado consista en:

- a. Prenda.
- b. Hipoteca.
- c. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- d. Embargo en la vía administrativa.

2. Depósito de dinero.

En caso de que el interés fiscal se hubiera garantizado con 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. (artículo 143 segundo párrafo Código Fiscal de la Federación)

Al respecto el artículo 53 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación establece que dicha Tesorería aplicará o devolverá los certificados de depósito de dinero expedidos a favor del Gobierno Federal por instituciones autorizadas.

La Tesorería directamente y bajo su responsabilidad podrá, en todo caso, hacer efectivos los certificados de depósito expedidos por institución de crédito autorizada a favor de la Tesorería o de los auxiliares a que se contraen las fracciones I, II, y V del artículo 5o. de esta Ley, para transferir su importe a la cuenta de depósito de la contabilidad de la Hacienda Pública Federal, donde quedará acreditado sin perder su naturaleza de garantía a favor del Gobierno Federal.

Lo anterior se efectuará después de transcurrido un año calendario, contado a partir de la fecha de expedición del certificado de depósito.

A partir de que se transfiera el depósito y mientras subsista la garantía, las Tesorerías continuarán pagando intereses conforme a las tasas que hubiere estado pagando la institución de crédito que haya expedido los certificados.

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 que, 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 efectivas de acuerdo a las siguientes reglas:

a. Cuando se haga exigible una fianza a favor de la Federación, la autoridad que la hubiere 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.

Al hacerse exigible una fianza a favor de la Federación, la autoridad que la hubiere aceptado, deberá comunicarlo a la autoridad ejecutora más próxima a la ubicación donde se encuentre instalada.

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.

b. La autoridad ejecutora facultada requerirá de pago en forma personal o bien por correo certificado con acuse de recibo 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 y fundado, acompañado de los documentos que justifiquen la exigibilidad del crédito.

El requerimiento anterior lo deberá hacer una vez que haya recibido el "oficio-remisión", a que más adelante se hace referencia, procediendo a efectuarlo de la siguiente forma. (artículo del Reglamento del artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas)

c. En el requerimiento se apercibirá a la fiadora, de 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 reclamadas, se pondrán a remate valores de su propiedad.

d. Dentro del plazo concedido la institución de fianzas deberá comprobar ante la autoridad ejecutora correspondiente, que hizo el pago o que demandó la improcedencia del cobro ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y en su caso exhibir copia sellada de la misma, de no acreditar alguna de las dos, al día siguiente de vencido el plazo la autoridad ejecutora solicitará a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas se rematen en bolsa valores propiedad de la institución suficientes para cubrir para el importe de lo reclamado.

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.

Solo podrá extinguirse, por pago voluntario, cuando se hubiese hecho efectivo el cobro en ejecución forzosa, por sentencia firme o por desistimiento.

En el caso de pago el comprobante que se expida debe hacer referencia al número y fecha del requerimiento formulado.

e. Una vez efectuado el pago, registrará en su caja el importe del pago obtenido como consecuencia del requerimiento dando aviso tanto a la autoridad que aceptó la fianza como en su caso a la beneficiaria de la misma.

Por otra parte, el Reglamento del artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas señala lo siguiente:

1. Que con el fin de hacer efectivas las fianzas que compañías autorizadas hayan otorgado a favor de la Federación, las autoridades que las exigieron procederán de la siguiente forma: (artículo 1o.)

a. Deberán levantar acta, con intervención de las autoridades competentes, en la que se harán constar los actos u omisiones del fiado 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.

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 y 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 de que el fiado o la institución fiadora no hayan pagado en forma voluntaria, deberán enviar por correo certificado a la Tesorería de la Federación, el expediente a 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. (artículo 3o.)

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 a cargo del fiado; 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 sustituya.

Existe obligación de enviar copia de este oficio a la afianzadora. (artículo 1o.)

En caso de que el fiado o la institución fiadora hagan el pago voluntario de la obligación o crédito, una vez que se haya remitido el "oficio remisión" a que se hace referencia, deberán dar aviso a la autoridad ejecutora para que no formule el requerimiento, indicándole el número y clase del comprobante oficial de pago y su fecha. (artículo 2o.)

4. 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 surjan en su aplicación, serán resueltas por la Tesorería de la Federación.

L. 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". (77)

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 éstos la posibilidad de evitar la aplicación de la facultad económico-coactiva cuando los intereses del Estado se encontraron garantizados a plenitud, (78) 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 o erróneos de la autoridad.

Para Miguel Fenech (79) la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución es "la detención que presenta su avance (se refiere al procedimiento económico-coactivo) merced a causas exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del proceso".

2. Procedimiento de la suspensión.

De acuerdo al artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, para que proceda la suspensión, es necesario que medie solicitud del interesado, razón por la cual se descarta su otorgamiento en forma oficial. Esta solicitud podrá formularse en cualquier tiempo ante la autoridad ejecutora.

Además, cuando el contribuyente hubiese interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o el procedimiento de resolución de controversias previsto en el tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a la interposición.

Dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos 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 recurso administrativo establecido por el Código Fiscal de la Federación o por alguna otra ley, o bien mediante juicio de nulidad que se promueva ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre y cuando se garantice el interés fiscal.

(77) De la Garza, op. cit., p.769.

(78) Herrera Cuervo, Armando, La situación de deudor fiscal dentro del procedimiento administrativo de ejecución Tomo I, Tribunal Fiscal de la Federación cuarenta y cinco años, p.737

(79) Rodríguez Lobato Raúl, Derecho Fiscal, 2 edición, Editorial Haría, México, 1986, p.205.

El recurso administrativo que prevé el Código Fiscal de la Federación el de revocación. (artículo 116 del Código Fiscal de la Federación)

Este recurso procede contra resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, o bien aquellas que siendo diversas a las anteriores, sean dictadas por las autoridades aduaneras y cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio a un particular en materia fiscal, salvo las que establezca el mismo ordenamiento. (artículo 117 del Código Fiscal de la Federación)

Del análisis de los casos en que procede hacer valer el recurso administrativo, es evidente que resulta conveniente suspender el procedimiento administrativo de ejecución, ya que de no ser así, se causarían consecuencias injustas para el deudor así como serios perjuicios al presunto deudor.

4. Impugnación en totalidad de créditos.

De acuerdo al artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, si al presentar el medio de defensa no se impugna la totalidad de los créditos que 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 por que 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 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 a la interposición de algún recurso o juicio de nulidad y condicionada a los resultados definitivos de ambos.

En efecto, del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, se desprende 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 emanada 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. Garantía adicional casos en los que no es necesaria.

El séptimo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación 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 Código Fiscal de la Federación 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 Código Fiscal de la Federación 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.

Al escrito del recurso se deberán acompañar los documentos en que conste el medio de defensa legal hecho valer y la garantía del interés fiscal. (primer párrafo del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación)

El superior o la sala, según el caso, deberán ordenar a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el 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 (primer párrafo del artículo 228 del Código Fiscal de la Federación)

8. Inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución.

Con 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 el 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.

Con 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 asumir dicha obligación la forma judicial. Por lo tanto, concluyen que el artículo 14 constitucional 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 corresponde, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de los deberes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso". (80)

2) Artículo 17 Constitucional.- Se dice que con el procedimiento administrativo de ejecución se viola a este precepto constitucional, ya que en el se establece que ninguna persona puede hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho, asimismo, los tribunales deben estar expeditos para administrar justicia. Por lo tanto, el Poder Ejecutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de su adeudo fiscal, en realidad se está haciendo justicia a sí mismo y ejerciendo la violencia que prohíbe el artículo citado.

En relación con 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 la manera proporcional y equitativa que la misma ley ordena a ese poder le estuviera prohibido obligar al particular aún por la fuerza a que preste sus 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 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 poder 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 el 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 impuesto o multas, siempre y cuando esta aplicación sea hecha por la autoridad judicial es la que debe intervenir para el cobro de tales impuestos o multas.

A pesar de ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación con relación a lo anterior a dicho "que si bien el legislador quiso 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, cuanto la tributación es inherente al ejercicio de la soberanía que proviene de la misma constitución y nada hay más consecuente con ella, como que 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 de la soberanía recaudando el impuesto".(81)

(80) De la Garza, op. cit. P.746

(81) Ibidem, p.747

M. Opinión personal.

Debe mencionarse que en el derecho privado, cuando una obligación a su cargo, existe el principio de que el acreedor solo 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, 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 solo muestran la conveniencia que existe que el Estado tenga esta facultad, pero en ningún momento dan el fundamento constitucional de la misma.

Debido a que nuestra Constitución no prevé la facultad económico-coactiva, es por lo que la jurisprudencia y doctrina han elaborado interpretaciones, con las que quieren apoyar la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución.

N. Algunas consideraciones sobre las distintas formas de garantizar interés fiscal.

Se considera que las ventajas e inconvenientes que existen en el otorgamiento de las garantías que señala el Código Fiscal de la Federación 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 con el 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 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 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 estribaría 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 caería 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 acarrearía. Sin embargo, si el fisco aceptara la prenda "revolvente", los contribuyentes podrían, según las circunstancias, verse beneficiados con su otorgamiento.

En relación con 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 por las autoridades fiscales sobre las otras formas que el Código Fiscal de la Federación señala como idóneas para garantizar el interés fiscal. Lo anterior se debe a que las expide una institución auxiliar de crédito, no se gravan los intereses de los contribuyentes ni se distraen recursos de su operación, como en el depósito en dinero, en la práctica se ha observado que al hacerse exigibles y tratar de hacerlas efectivas las pólizas, las afianzadoras sistemáticamente las impugnan ante el Tribunal, argumentando en la mayoría de los casos, defectos de forma retrasando ostensiblemente la recuperación de los créditos.

Independientemente de lo anterior, en la actualidad las fianzas resultan sumamente onerosas para los contribuyentes y los requisitos a cubrir inalcanzables, ya que en general no tiene la forma de otorgar la obligación solidaria de un propietario de inmuebles.

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 con 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 o en bienes de alta significación, resulta negativa en las operaciones crediticias de la empresa frente a sus acreedores y, además, en su operación.

En cuanto a Títulos Valor o Cartera de Créditos, en muy pocas ocasiones la autoridad acepta esta garantía sólo en casos excepcionales, tan es así, que el propio Código Fiscal hace incapie en que sólo se aceptará en caso de ser imposible garantizar mediante cualquier otra forma.

O. 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 defensa 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". (82)

Bielsa (83) entiende por pago bajo protesta, "la declaración voluntaria del contribuyente, oponiéndose al pago del impuesto o haciéndolo bajo reserva de mantener o invocar un derecho oponible al pago. Este requisito resulta "sine qua non", como norma general, para poder ejercer judicialmente todo derecho al respecto".

Para Margain Manautou (84) el pago bajo protesta "es aquel que el contribuyente hace bajo, inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y 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 Código Fiscal de la Federación 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. (85)

Con relación al pago bajo protesta se dijo que, esta forma de garantizar el interés fiscal, que establecía la fracción I del artículo 12 del Código Fiscal de la Federación 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 aquel 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.

(82) Arrijo Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Ediciones Larousse, México, 1978, p.840.

(83) De Juano Manuel, Curso de Finanzas y Derecho Tributario, Tomo I, Editorial Molano, Rosario, 1963, p.426.

(84) Margain, op. cit., p.313.

(85) Este proyecto del Código Fiscal de la Federación de 1966 se encuentra en la Revista de Investigación Fiscal. Número 11. (Noviembre de 1966). Publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo anterior se propuso en dicho anteproyecto que este pago se trasladara al capítulo de pago, y así es como se estableció en el Código Fiscal de la Federación de 1966, es decir, dentro del título segundo, capítulo 11: "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 Código Fiscal de la Federación de 1966 (86), que el Presidente de la República presentó a la consideración de la H. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, dice que "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 bajo protesta (artículo 25) con objeto de que, cuando el pago se haga con esa salvedad, el interesado pueda 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 Código Fiscal de la Federación 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 Código Fiscal de la Federación de 1966.

4. Código Fiscal de la Federación de 1966.

El artículo 25 del Código Fiscal de la Federación de 1966 regulaba al "pago bajo protesta" de la siguiente forma:

"Podrá hacerse el pago de los créditos fiscales "bajo protesta" cuando la persona que los haga se proponga 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, deberán hacer constar que éste se efectuó bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectúa bajo protesta.

"La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará 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 resultara la procedencia del pago".

A decir del licenciado Lerdo de Tejada (87) 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 Secretaría de Hacienda que se hizo "bajo protesta", podrá el particular intentar los recursos o defensas para impugnar la resolución".

(86) Schmill, op. cit., p. 3.

(87) Lerdo de Tejada, Código Fiscal..., p 54

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 (88) 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 (89) "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 los recaudos de orden financiero y contable para hacer frente a tal eventualidad".

El Bufete Blancarte (90) al comentar el Código Fiscal de la Federación de 1966 con 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público consideró que era más fácil este sistema, pero que sin embargo no tiene la menor importancia el 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 increíble que en la iniciativa del Código Fiscal de la Federación, 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 Código Fiscal de la Federación vigente.

Más absurdo resulta el hecho de que la Cámara de Diputados haya aceptado la supresión del pago bajo protesta, sin conocer los motivos del por qué el Ejecutivo de la Unión consideró 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 Código Fiscal de la Federación vigente. En efecto, esto se corrobora con las reformas, adiciones y derogaciones de que fue objeto este Código después de ser publicado en el Diario Oficial de la Federación.

a) Opiniones doctrinales sobre el pago bajo protesta.

El licenciado Lerdo de Tejada (91) señala que el origen de este pago se encuentra en el derecho norteamericano, pero que desde el año de 1936 desapareció. Además dice que casi todos los ordenamientos tributarios modernos lo han suprimido.

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 señalan las leyes especiales no debe ser: impedimento para que, si se descubren arbitrariedades o irregularidades posteriormente se impugnen estas legalmente.

(88) Rodríguez Lobato, op. cit., p.152

(89) Lerdo de Tejada, op. cit., p.55

(90) Circular número 4 del 19 de enero de 1967.

(91) Lerdo de Tejada, op. cit, pp. 55 y 56.

El licenciado Lerdo de Tejada dice que "el pago liso y llano constituye el cumplimiento de la obligación, pero debe ser independiente del consentimiento, ya que si aquél se hizo el primer día del término legal y no se determinó previa o simultáneamente el "protesto", en los términos del artículo 25 (se refiere al Código Fiscal de la Federación 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 se 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 hizo en los primeros días, resulta in equitativo el que ya no pueda posteriormente hacerse consigna. Sería preferible eliminar la obligación de formular la consigna, pues el pago así realizado extingue el adeudo".

En opinión del autor que se comenta, el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación de 1966, coarta o restringe los derechos o prerrogativas de los particulares.

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

Para Adolfo Arrijo Vizcaino (92) resulta inexplicable que el Código Fiscal de la Federación en vigor no regule al 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". (así se estableció en el Código Fiscal de la Federación a partir de su publicación en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1962)

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 dos 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.

Por lo anterior, Adolfo Arrijo, 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 Código Fiscal de la Federación 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, el objeto, 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".

7. Devolución de cantidades pagadas indebidamente.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación 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 del acto de autoridad, el derecho a 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, las 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 obtenga 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 para 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 devolución 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 de lo indebido.

Se vuelve más equitativo el Código Fiscal de la Federación vigente con relación a lo 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 Código Fiscal de la Federación de 1966, ya que con la vigencia de dicho Código, el fisco posea dinero del contribuyente ilegalmente y sin indemnizarlo.

Los recargos a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente, se calculan de acuerdo a la tasa que conforme al artículo de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002 es del 2.0% mensual sobre saldos insolutos.

A decir del Licenciado Gregorio Sánchez, en lugar del pago bajo protesta que establecía el Código Fiscal de la Federación de 1966 se instituyó lo que él llama "pago en defensa" y que se encuentra en los párrafos citados del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación. Considero 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 Código Fiscal de la Federación abrogado regulaba en forma parecida a como lo hace el actual Código Fiscal de la Federación en el artículo 22 a la devolución de cantidades pagadas indebidamente.

8. El pago bajo protesta como garantía del Interés fiscal.

El Licenciado Fernando Ramírez de Aguilar (93), 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 Vizcaíno (94), dice que el pago bajo protesta "en sí no constituye una forma de extinguir los 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 se trate".

Con relación al pago bajo protesta, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación (95) 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 es un pago hecho exactamente en la forma y términos que el pago en definitiva, en lo que se refiere a su aspecto formal, pero en su aspecto jurídico, uno será pago, el otro ASEGURAMIENTO DEL INTERES FISCAL. (Prontuario, Vol. III. Pág. 17, Revista, números 87 y 88, pág. 53)"

"El tratadista José Mauricio Fernández y Cuevas (96), cita un criterio jurisprudencial del entonces 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, puesto que si se hiciera bajo protesta, la cantidad cubierta no podría considerarse realmente pagada, dadas las características especiales de esa forma de pago, que **CONSTITUYE EN ULTIMO ANALISIS UN MEDIO DE GARANTIZAR LOS INTERESES FISCALES Y NO UN PAGO PROPIAMENTE DICHO.** (R.T.F., año IX, núms. 97 al 103, 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 causación de recargos, durante la tramitación de los medios de defensa que se hagan valer.

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

Dicho Tribunal a 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 haga constar que éste se hace bajo protesta. (97)
- b. Puede efectuarse cuando previa o simultáneamente al pago, el interesado exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se hace bajo protesta.

(94) Arrijo, op. cit., p.338.

(95) Porras y López, op. cit., pp.41 y 42

(96) Fernández Cuevas, José Mauricio, Jurisprudencia en Materia Fiscal. Criterios sustentados por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación en Materia de Derecho Procesal Fiscal, Editorial Jus, México, 1976, p.37

(97) Juicio número 483/81.- Sentencia de 9 de marzo de 1982, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Mata Rodríguez.- Secretaria. Lic. Eida Mericia Franco Mariscal. (RTF segunda época, año IV. Número 30. Junio de 1982)

c. Es importante, señalar que también existe la protesta cuando la resolución, es la que 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 no exista la manifestación expresa. (98)

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" (99)

d. El pago bajo protesta lo puede efectuar un tercero para liberar el deudor implicando consentimiento de este último con la resolución que origina dicho pago bajo protesta. (100)

10. 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.

P. Opinión personal.

El pago bajo protesta constituye una forma de garantizar el interés fiscal, ya que a pesar de que en el Código Fiscal de la Federación de 1966 se estableció que no era una garantía, en verdad 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, con el fin de evitar la causación de recargos 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, o 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 Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el sentido de que no obstante que no se hubiera exigido que el pago se efectuaba bajo protesta, si los créditos fiscales se impugnaban dentro de los plazos legales, los medios de defensa hechos valor eran procedentes.

(98) Revisión número 189/79.- Resuelta en sesión de 20 de junio de 1984, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente. José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Flavio Galván Rivera (RTF segunda época, Año V. Número 54 Junio de 1984)

(99) Tercer TC. Informe de 1981, p. 131 (Tribunal Fiscal de la Federación cuarenta y cinco años. Tomo IV, México, 1982, p. 605)

(100) R. Número 274/69.- Resuelta el 5 de junio de 1970, por unanimidad (Tribunal Fiscal de la Federación cuarenta y cinco años. Tomo III. México, 1982, p.129)

Por otra parte, se considera que la desaparición de pago bajo protesta en el Código Fiscal de la Federación 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 cualquiera otra de las formas existentes para garantizar el interés fiscal.

Por lo tanto, se considera que lo más justo para los contribuyentes es que el pago bajo protesta vuelva a ser regulado por el Código Fiscal de la Federación, con el fin de que éstos no vean en la causación de los recargos, así como en los gastos que tengan que 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.

CAPITULO TERCERO.

III. AUTORIDADES COMPETENTES EN MATERIA DE GARANTÍAS.

- A. Unidades Administrativas que tienen atribuciones en materia de garantías**
- B. Funciones de las Unidades Administrativas en materia de Garantías**
 - 1. Secretaría de Hacienda y Crédito Público**
 - 2. Servicio de Administración Tributaria (SAT)**
 - a) Objeto del SAT
 - b) Autonomía técnica y de gestión
 - 3. Tesorería de la Federación**
 - a) Facultades en relación con la garantía del interés fiscal
 - b) Atribuciones del Tesorero
 - c) Otorgamiento de la garantía
 - d) Intervención de la Tesorería en el otorgamiento
 - e) Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación
 - f) Depósito en dinero
 - 4. Dirección General de Seguros y Valores**
 - 5. Dirección General de Seguros y Fianzas**
 - 6. Dirección General de Procedimientos Legales**
 - 7. Autoridades, del S.A.T. que tienen competencia en materia de garantía del interés fiscal**
 - 8. Administración General de Grandes Contribuyentes**
 - a) Administración General de Recaudación
 - b) Facultades que se delegan al Administrador Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes
 - c) Facultades del Subadministrador de Devoluciones y Autorizaciones "1", "2" y "3"
 - d) Facultades que se delegan al Subadministrador Local de Recaudación de Grandes Contribuyentes
 - e) Administración Local de Recaudación
 - f) Facultades que se delegan al Subadministrador de Orientación y Servicios
 - g) Facultades que se delegan al Subadministrador de Control de Créditos y Cobro Coactivo
 - 9. Administración General Jurídica de Ingresos**
 - a) Administración Local Jurídica de Ingresos
 - b) Subadministrador de Resoluciones "1" y "2"
 - 10. Administración General de Auditoría Fiscal Federal**
 - a) Administración Local de Auditoría
 - 11. Administración General de Aduanas**
 - a) Aduanas
 - b) Subadministrador de Aduanas

CAPITULO TERCERO

AUTORIDADES COMPETENTES EN MATERIA DE GARANTIAS

A. UNIDADES ADMINISTRATIVAS

B. FUNCIONES

1. SHCP

4. Dirección General de Seguros y Valores

5. Dirección General de Seguros y Fianzas

6. Dirección General de Procedimientos Legales

3. Tesorería

- a. Facultades
- b. Atribuciones del Tesorero
- c. Otorgamiento de la garantía
- d. Intervención
- e. Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación
- f. Depósito en Dinero

2. SAT

- a. Objeto
- b. Autonomía Técnica y de Gestión

7. Autoridades del Servicio de Administración Tributaria que tienen competencia en materia de Garantía del Interés Fiscal

- a. Administración General de Grandes Contribuyentes
- b. Administración General de Recaudación
- c. facultades del Administrador Central de Recaudación
- c. Subadministrador de Devoluciones y Autorizaciones 1, 2, 3.
- d. Facultades del Subadministrador Local de Recaudación de Grandes Contribuyentes.
- e. Administración Local de Recaudación
- f. Subadministración de Orientación y Servicios
- g. Subadministración de Control de Créditos y

9. Administración General Jurídica

- a. Administración Local Jurídica
- b. Subadministración de Resoluciones 1 y 2

11. Administración General de Aduanas

- a. Aduanas
- b. Subadministrador de Aduanas

10. Administración General de Auditoría Fiscal Federal Cobro Coactivo.

- a. Administración Local de Auditoría.

TESIS CON
FALTA DE ORIGEN

CAPITULO TERCERO

III. AUTORIDADES COMPETENTES EN MATERIA DE GARANTÍAS.

El artículo 16 Constitucional establece que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de Autoridad competente. Esto implica que para ser competente, la autoridad debe ser creada con apego a la ley por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo.

El artículo 31 fracción VI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, nos dice que es a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a quien le corresponde realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público por lo tanto en el presente capítulo explicaremos brevemente en que consisten dichas facultades.

Ahora bien, la Hacienda Pública Federal esta integrada con el conjunto de unidades administrativas que se encargan de recaudar los ingresos públicos provenientes de actividades propias de la competencia del Gobierno Federal, existen otras haciendas públicas, como estatales y municipales, tal es el caso de la Secretaría de Finanzas o Tesorerías, que como su nombre lo indica están constituidas por las correspondientes unidades administrativas que se encargan de manejar los aspectos financieros, presupuestales y fiscales de su competencia, de acuerdo a su circunscripción tanto política como territorial. (101)

Dicha Hacienda esta constituida por las dependencias, organismos y entidades de apoyo que se encargan de manejar y distribuir, según el caso, los recursos económicos de que dispone el Gobierno Federal, con el objetivo de solventar el gasto público. En México esta dependencia es lo que conocemos como Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se determina la creación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en esta misma ley se establecen también la creación de dependencias gubernamentales de la Administración Pública Federal, así como el establecimiento de sus respectivos marcos de competencia, menciona como actividades de dicha Secretaría las correspondientes al ámbito financiero y fiscal, en cuanto a su estructura cabe mencionar que en el artículo 14 de la citada ley hace mención de las unidades administrativas que auxiliarán al Secretario en el despacho de los asuntos administrativos que estén a su cargo.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza diversas actividades, en este caso nos concretamos al estudio exclusivamente de las de tipo fiscal, y con referencia al tema en estudio, para ello existe un órgano desconcentrado quien se le ha encomendado dicha función, denominado Servicio de Administración Tributaria.

A.- Unidades administrativas que tienen atribuciones en materia de garantías

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dictará las reglas administrativas que establezcan los sistemas, procedimientos e instrucciones en materia de recaudación; prórrogas y pago diferido de créditos fiscales; ejecución de pagos que deba hacer el

Gobierno Federal; administración de fondos; garantías, y las demás funciones y servicios de Tesorería de la Federación a su cargo, conforme a las cuales deberán ajustar sus actividades las unidades administrativas de la Tesorería y los auxiliares, así como supervisará el cumplimiento de las citadas reglas. (artículo 6 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación)

B.- Funciones de las unidades administrativas en materia de garantías.

1. Secretaría de Hacienda y Crédito Público

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en su artículo 26, establece que para el despacho de los asuntos del orden administrativo el Ejecutivo de la Unión, contará entre otras dependencias con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y como lo hemos venido mencionando, el artículo 31 de la misma ley señala las funciones que deberá desempeñar.

2. Servicio de Administración Tributaria. (SAT)

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal y con las atribuciones o facultades ejecutivas que señala la ley que lo creó, (102) y los distintos ordenamientos legales aplicables, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende en las materias de su competencia.

Para el despacho de los asuntos de su competencia dicho órgano contará con ciertas unidades administrativas, que concretamente están facultadas en materia de garantía del interés fiscal, y de las cuales entraremos en estudio más adelante.

a) Objeto del SAT.

Tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.(103)

b) Autonomía técnica y de gestión.

El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

(102) Carrasco Iriarte, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, 1ª. Edición, Editorial, Oxford, México, 1998, p. 486

(103) loc. cit.

3. Tesorería de la Federación.

a) Facultades de la Tesorería de la Federación en relación con la garantía del Interés fiscal.

En el artículo 48 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación se establece que esta autoridad en forma directa por conducto de los auxiliares legalmente autorizados tendrá, en relación con la garantía del Interés fiscal que se otorgue en favor del Gobierno Federal, las siguientes facultades:

- 1) Calificarla.
- 2) Aceptarla.
- 3) Registrarla.
- 4) Conservarla en guarda y custodia.
- 5) Sustituirla.
- 6) Cancelarla.
- 7) Devolverla.
- 8) Hacerla efectiva.

De conformidad al artículo 5o. de la misma ley, son auxiliares de la Tesorería de la Federación los organismos que a continuación se indican, siempre y cuando ejerzan permanente o transitoriamente alguna de las funciones de tesorería:

- 1) Las oficinas recaudadoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, excepto las que dependan directamente de la propia tesorería.
- 2) Las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública federal centralizada.
- 3) El Banco de México, las instituciones de crédito autorizadas, y las demás entidades de la administración pública paraestatal.
- 4) Las Tesorerías de los Poderes Legislativo y Judicial.
- 5) Las dependencias del Departamento del Distrito Federal y de los gobiernos de los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como de los Municipios de éstos últimos.
- 6) Los particulares legalmente autorizados.

Se establece que la Tesorería de la Federación, conservará en todo caso, la facultad de ejercer directamente las funciones que desempeñen los auxiliares.

Asimismo, de acuerdo al artículo 7o., las relaciones entre la Tesorería de la Federación y los auxiliares serán directas en las materias a que se refiere la ley que se comenta, como lo es el caso del artículo 48.

Las autoridades judiciales federales ante quienes se constituyan garantías, realizarán los actos señalados en el párrafo anterior, excepto hacerlas efectivas o efectuar su aplicación, lo cual se llevará a cabo por la Tesorería directamente o por conducto de los auxiliares facultados legalmente.

h) Atribuciones del Tesorero de la Federación.

Compete al Tesorero de la Federación, de conformidad con las facultades que le confiere el artículo 11, fracción VI y XXIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las siguientes:

Ordenar y sustanciar el procedimiento administrativo de ejecución con el objeto de hacer efectivos los créditos fiscales que le sean radicados, así mismo, en relación con otros créditos a los que por disposición legal debe aplicarse dicho procedimiento, las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal por los citados créditos, así como respecto de fianzas a favor de la Federación otorgadas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros; deberá también ordenar y pagar los gastos de ejecución y los gastos extraordinarios respecto de los citados créditos; así como, establecer las reglas para determinar dichas erogaciones extraordinarias;

Dentro de sus competencias deberá:

1. aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen a favor del Gobierno Federal,
2. registrarlas,
3. autorizar su sustitución,
4. cancelarlas respecto de los créditos fiscales que le hubieren sido radicados;
5. hacer efectivas las garantías que se constituyan en materias distintas a la fiscal, conforme a las disposiciones legales aplicables; y conforme a lo dispuesto por la Ley,
6. hacer efectivas las garantías expedidas a favor de la Tesorería de la Federación por institución de crédito autorizada, para transferir su importe a la cuenta de depósitos de la Hacienda Pública Federal.

c) Otorgamiento de la garantía.

De conformidad al artículo 50 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, las garantías que se otorguen para asegurar el interés fiscal, deben otorgarse a favor de la Tesorería o de los auxiliares facultados legalmente para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución y cobrar créditos fiscales federales.

En realidad esta disposición se encuentra en el mismo sentido que lo establecido por el párrafo primero del artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

De conformidad al segundo párrafo del artículo 50, de la mencionada ley, las fianzas que se expidan por Instituciones autorizadas con el fin de asegurar el interés fiscal, deben tener como beneficiaria a la Tesorería de la Federación; esto no será aplicable si lo que se garantiza son aportaciones de seguridad social, en cuyo caso deberán expedirse a favor del organismo descentralizado competente para cobrar dichas aportaciones. Esta disposición es semejante a lo establecido por el segundo párrafo del artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación únicamente varía la redacción.

El último párrafo del artículo 50 establece que las fianzas que se otorguen para asegurar el interés fiscal, podrán hacerse efectivas por la Tesorería de la Federación por conducto de los auxiliares legalmente facultados y que las hayan aceptado, con sujeción a los procedimientos que establecen los ordenamientos legales de la materia. Estos ordenamientos legales son la Ley Federal de Instituciones de Fianzas y Reglamento del artículo 95 de esta ley.

d) Intervención de la Tesorería de la Federación en el otorgamiento de garantía.

De acuerdo al artículo 54 de la multicitada Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, ésta intervendrá en el otorgamiento de las garantías y avales a cargo del Gobierno Federal.

Se establece que esta intervención consiste en constatar la suficiencia de las contragarantías que se hubieran pactado y en suscribir, de acuerdo a su competencia los documentos que amparen las garantías y avales; asimismo, debe promover la cancelación de dichas garantías o hará efectivas las contragarantías correspondientes, según el caso.

e) Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación.

Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985, entró en vigor el lo. de enero de 1986 y abrogó la Ley de la Tesorería de la Federación de 19 de diciembre de 1959.

De conformidad al artículo segundo transitorio, se abrogan el Reglamento de la Ley de la Tesorería de la Federación publicado en Diario Oficial de la Federación el 25 de marzo de 1994 y la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación publicado el Diario de la Federación el 26 de junio de 1968.

Por lo anterior las disposiciones que sobre la garantía del interés fiscal se establecen en, esa ley que a partir del lo. de enero de 1986 se encuentran vigentes y mientras se reglamentan van seguir aplicándose las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Esta ley se integra de 137 artículos estructurados por capítulos y en el capítulo I "De las garantías del interés fiscal y del cumplimiento de obligaciones no fiscales" (artículos 48 al 54) se regula la garantía del interés fiscal.

El objeto de este inciso es efectuar el estudio sobre la forma en que esta ley regula al tema objeto de este trabajo.

f) Depósito de dinero.

El artículo 53 de esta ley, señala las facultades que la Tesorería de la Federación con relación al depósito de dinero que se otorga para asegurar el interés fiscal. Las facultades consisten en lo siguiente:

1) Es la autoridad facultada para aplicar o devolver los certificados de depósito en dinero expedidos a favor del Gobierno Federal.

2) Podrá en todo caso, en forma directa y bajo su responsabilidad, hacer efectivos los certificados de depósito expedidos por institución de crédito autorizada a favor de la propia tesorería, y de las oficinas recaudadoras de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, excepto las que dependan directamente de la propia tesorería, de las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública federal centralizada y de las tesorerías de los poderes Legislativo y Judicial.

3) Podrá transferir el importe de los certificados de depósito a la cuenta de depósitos de la contabilidad de la Hacienda Pública Federal, donde quedará acreditado sin perder su naturaleza de garantía a favor del Gobierno Federal. Esta transferencia únicamente se podrá hacer, hasta que haya transcurrido un año de calendario, el que se contará a partir de la fecha en que se haya expedido el certificado de depósito.

El último párrafo de este artículo, establece que "a partir de que se transfiera el depósito y mientras subsista la garantía, la Tesorería continuará pagando intereses conforme a las tasas que hubiere estado pagando la institución de crédito que haya expedido los certificados".

4. La Dirección General de Seguros y Valores: (artículo 32, fracciones X y XII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público)

Como órgano dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, deberá recibir de las afianzadoras la información relativa a las designaciones de apoderados y domicilios para recibir requerimientos de pago por fianzas exigibles, darlas a conocer a las oficinas ejecutoras; representar a dicha Secretaría, en el ámbito de su competencia, en sus relaciones con el Banco de México y las Comisiones Nacionales Bancaria de Valores y, de Seguros y Fianzas.

5. La Dirección de Seguros y Fianzas: (artículo 33, fracción IV del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público)

Esta a su vez, ejercerá previo acuerdo superior, las atribuciones de la Dirección General de Seguros y Valores en materia de seguros y fianzas.

6. La Dirección General de Procedimientos Legales: (artículo 91, fracciones V y VI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público)

Deberá ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que le sean radicados, otros créditos a los que por disposición legal debe aplicarse dicho procedimiento y las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal, incluso fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros;

Calificará para su aceptación las garantías que se otorguen a favor del Gobierno Federal, las registrará, autorizará su sustitución y cancelación, hará efectivas las garantías que se constituyan en materias distintas a la fiscal, conforme a las disposiciones legales aplicables, previo acuerdo del Tesorero de la Federación, y transferir a la cuenta de depósito de la Hacienda Pública Federal, el importe de las garantías expedidas a favor de la Tesorería de la Federación por institución de crédito autorizada, que los haga efectivos;

7. Autoridades del SAT que tienen competencia en materia de garantía del interés fiscal.

Dentro del Servicio de Administración Tributaria existe la Administración General de Grandes Contribuyentes, esta a su vez cuenta con una Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes y Central de Auditoría Fiscal Internacional, asimismo cuenta con la Administración General de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y Jurídica, y por último las Administraciones Locales todas estas autoridades tienen cierta competencia de acuerdo a las facultades que en el ámbito de la garantía del interés fiscal les confiere la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

8. Administración General de Grandes Contribuyentes.

Esta Administración tiene como funciones primordiales en la materia de estudio las contenidas en las fracciones XV, XVII, XXIV y XXXVI, estas facultades son también competencia de las unidades administrativas de dicha Administración, como es el caso de la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, a través de la Administración de Control de Créditos y Cobro Coactivo y Subadministración de Control de Créditos y Cobro Coactivo "1" y "2" y consisten en lo siguiente:

1. Llevar a cabo en términos de la legislación fiscal el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados;
2. Aún cuando dicho procedimiento no sea de la competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria,
3. Así como las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal, inclusive las fianzas a favor de la federación, otorgadas para garantizar los créditos fiscales respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución,
4. Expedir el documento que ampare la enajenación de los bienes rematados y proceder a la ampliación del embargo en otros bienes del contribuyente cuando la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales o cuando la **garantía del interés fiscal** resulte insuficiente; auxiliándose de la Administración Local de Recaudación.
5. **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver del pago en parcialidades;
6. Autorizar la sustitución de las citadas **garantías y cancelarlas** cuando proceda,
7. Vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad,
8. Exigir su ampliación si no lo fueren.

9. Tramitar y resolver las solicitudes presentadas por los contribuyentes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco o cuando legalmente así proceda; verificar, determinar y cobrar las diferencias por devoluciones improcedentes; imponer las multas correspondientes; solicitar documentación para verifique la procedencia de tales devoluciones; requerir y verificar la **garantía del interés fiscal** de devoluciones que en su caso procedan, y solicitar el cobro o devolución de las mismas.
10. Ordenar en los casos que proceda, la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión del procedimiento a que se refiere esta fracción; previa calificación y aceptación de la **garantía del interés fiscal**.

a. Administración General de Recaudación, las contenidas en el Artículo 20, fracciones I, XXIII, XXIV, XXV, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, por lo que ejercerá las siguientes atribuciones:

1. **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades;
2. Autorizar la sustitución de las citadas **garantías**,
3. **Cancelarlas** cuando proceda,
4. Vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad,
5. Exigir su ampliación en Caso de que estas resultarán insuficientes;
6. Llevar a cabo en términos de la legislación fiscal el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea de la competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria,
7. Así como las **garantías** constituidas para **asegurar el interés fiscal**, inclusive las fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar los créditos fiscales respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución,
8. Enajenar fuera de remate bienes embargados,
9. Así como expedir el documento que ampare la enajenación de los bienes rematados
10. Proceder a la ampliación del embargo en otros bienes del contribuyente cuando la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales o cuando la **garantía del interés fiscal** resulte insuficiente, auxiliándose en su caso de la Administración Local de Recaudación cuando proceda,
11. Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda, mediante garantía de su importe y accesorios legales, inclusive tratándose de aprovechamientos; así mismo, llevar a cabo el embargo en la vía administrativa como medio de **garantía**.

b. Facultades que se delegan en el Administrador Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes. Contenidas en el ARTICULO PRIMERO fracción II, numerales 2, 5, 6 y 15, del Acuerdo por el que se Delegan Facultades a los Servidores Públicos de la Administración General de Grandes Contribuyentes y consisten en:

1. **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución,
2. Sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades,
3. Autorizar la sustitución de las citadas garantías,
4. Cancelarlas cuando proceda,
5. Vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad,
6. Exigir su aplicación si no lo fueren;
7. Determinar la responsabilidad solidaria respecto de créditos fiscales de su competencia y hacerlos exigibles mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución;
8. Calificar y requerir la **garantía del interés fiscal** de devoluciones que en su caso procedan,
9. Solicitar el cobro o liberación de las mismas;
10. Llevar a cabo en términos de la legislación fiscal el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria,
11. Así como de las **garantías** constituidas para asegurar el interés fiscal, inclusive las fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar los créditos fiscales respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución,
12. Proceder a la ampliación del embargo en otros bienes del contribuyente cuando la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales o cuando la **garantía del interés fiscal** resulte insuficiente, auxiliándose en su caso de las Administraciones Locales de Recaudación:

c. Subadministrador de Devoluciones y Autorizaciones "1", "2", y "3", en él se delegan las siguientes facultades conferidas en el ARTICULO PRIMERO, fracción IV, punto 2, del Acuerdo por el que se Delegan Facultades en los Servidores Públicos del Servicio de Administración Tributaria.

1. **Calificar la garantía del interés fiscal** de devoluciones que en su caso procedan y,
2. Solicitar el cobro o liberación de las mismas;

d. Facultades que se delegan en los Subadministradores Locales de Recaudación de Grandes Contribuyentes. ARTICULO SÉPTIMO, fracción I, numerales 1, 7, 13 y 19, del Acuerdo por el que se Delegan Facultades en los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria.

1. **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución,
2. Sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades,
3. Autorizar la sustitución de las citadas **garantías**,
4. **Cancelarlas** cuando proceda
5. Vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad,
6. Exigir su aplicación si no lo fueren;

7. Determinar la responsabilidad solidaria respecto de créditos fiscales de su competencia y hacerlos exigibles mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución;
8. **Calificar y requerir la garantía del interés fiscal** de devoluciones que en su caso procedan,
9. Solicitar el cobro o liberación de las mismas;
10. Llevar a cabo en términos de la legislación fiscal el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria,
11. Así como de **las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal**, inclusive las fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar los créditos fiscales respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución,
12. Proceder a la ampliación del embargo en otros bienes del contribuyente cuando la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales o cuando la **garantía del interés fiscal** resulte insuficiente, auxiliándose en su caso de las Administraciones Locales de Recaudación:

e. Administraciones Locales de Recaudación, Artículo 22 fracciones XXIII, XXIV, XXV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

- A. Compete a las Administraciones Locales de Recaudación a que se refiere el apartado F de este artículo, ejercer las facultades siguientes:
 1. Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea de la competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria,
 2. Así como las **garantías constituidas para asegurar el interés fiscal**, inclusive las fianzas a favor de la Federación, otorgadas para garantizar los créditos fiscales respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución,
 3. Enajenar fuera de remate bienes embargados; y, en su caso, expedir el documento que ampare la enajenación de los bienes rematados;
 4. Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda, mediante garantía de su importe y accesorios legales, inclusive tratándose de aprovechamientos; así mismo,
 5. Llevar a cabo el embargo en la vía administrativa como medio de **garantía**;
 6. **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades;
 7. Autorizar la sustitución de las citadas **garantías y cancelarlas** cuando proceda;

Las Administraciones Locales de Recaudación estarán a cargo de un Administrador Local, auxiliado en el ejercicio de sus facultades por los Subadministradores de Orientación y Servicios; de Pagos y Contabilidad; de Registro y Control; de Control de Créditos; de Cobro Coactivo; entre otras.

f. Facultades que se delegan a los Subadministradores de Orientación y Servicios, Acuerdo Delegatorio de Facultades, ARTICULO OCTAVO, Fracción I, numerales 2, 3 y 4.

1. Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda, mediante la **garantía** de su importe y accesorios legales; inclusive tratándose de aprovechamientos.
2. llevar a cabo el embargo en la vía administrativa como medio de **garantía**;
3. **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorgan con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades;
4. Autorizar la sustitución de las citadas **garantías** y cancelarlas cuando proceda.

g. Facultades que se delegan en el Subadministrador de Control de Créditos y Cobro Coactivo de las Administraciones Locales de Recaudación. Según Acuerdo Delegatorio de Facultades ARTICULO OCTAVO, fracción III, numerales 3, 4 y 5.

1. Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea de la competencia de otra unidad administrativa de la Subsecretaría de Ingresos, así como las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal, inclusive las fianzas a favor de la Federación, otorgadas para **garantizar los créditos fiscales** respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución; y enajenar fuera de remate bienes embargados de fácil descomposición o deterioro.
- 2.- Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda, mediante **garantía** de su importe y accesorios legales.
- 3.- **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades; autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas cuando proceda.

9. Administración General Jurídica de Ingresos, en materia de garantías son exclusivamente las establecidas en el Artículo 26, fracción XII Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

1. Ordenar y sustanciar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que sean determinados en las resoluciones que hubiera notificado ella misma y las garantías constituidas para **garantizar el interés fiscal** en dichos créditos, inclusive de fianzas otorgadas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros
2. **Aceptar, previa calificación las garantías** que se otorguen para garantizar el interés, fiscal en los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda registrarlas,
3. Exigir su ampliación,

4. Autorizar su sustitución y cancelarlas,
5. Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales que hubieran sido determinados por ella misma, previa **garantía** de su importe y accesorios legales;

a. Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Artículo 28, fracción III.

Compete a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos a que se refiere el apartado F de este artículo, ejercer las facultades siguientes:

- IV. Contestar las demandas formuladas ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación cuya sede se encuentre dentro de su circunscripción territorial, interpuestas contra resoluciones o actos de las Direcciones y Administraciones Generales adscritas al Servicio de Administración Tributaria, de ella misma o de las demás Administraciones Locales y de las Aduanas, de sus unidades administrativas, así como de las autoridades fiscales de las entidades federativas, comprendidas en la circunscripción territorial de la referida Sala, por la aplicación que dichas autoridades hagan de las Leyes Fiscales Federales en cumplimiento de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, inclusive las interpuestas contra requerimientos de pago a cargo de **instituciones de fianzas con base en pólizas que se hayan expedido para asegurar el interés fiscal**, así como para ejercitar las acciones, excepciones y defensas que correspondan a las autoridades señaladas, en los juicios ante dicho Tribunal; representar al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Presidente del Servicio de Administración Tributaria, en los juicios a que se refiere esta fracción; ejercitar las acciones, excepciones y defensas que puedan interponer el Secretario de Hacienda y Crédito Público y el Presidente del Servicio de Administración Tributaria e interponer con la representación de los mismos y de la autoridad demandada, el recurso de revisión contra las sentencias y resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en dichos juicios.

b. En el Subadministrador de Resoluciones "1" y "2", de las Administraciones Locales Jurídica de Ingresos, Acuerdo Delegatorio de Facultades, ARTÍCULO DECIMO, fracción I, numeral 5.

1. Contestar las demandas formuladas ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación cuya sede se encuentre dentro de su circunscripción territorial, interpuestas contra resoluciones o actos de las Direcciones y Administraciones Generales adscritas al Servicio de Administración Tributaria, de ella misma o de las demás Administraciones Locales y de las Aduanas, de sus unidades administrativas, así como de las autoridades fiscales de las entidades federativas, comprendidas en la circunscripción territorial de la referida Sala, por la aplicación que dichas autoridades hagan de las Leyes Fiscales Federales en cumplimiento de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, inclusive las interpuestas contra requerimientos de pago a cargo de **instituciones de fianzas con base en pólizas que se hayan expedido para asegurar el interés fiscal**, así como para ejercitar las acciones, excepciones y defensas que correspondan a las autoridades señaladas, en los juicios ante dicho Tribunal; representar al Secretario de Hacienda y Crédito Público y al Presidente del Servicio de Administración Tributaria, en los juicios a que se refiere esta fracción;

ejercitar las acciones, excepciones y defensas que puedan interponer el Secretario de Hacienda y Crédito Público y el Presidente del Servicio de Administración Tributaria e interponer con la representación de los mismos y de la autoridad demandada, el recurso de revisión contra las sentencias y resoluciones definitivas dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en dichos juicios.

10. Administración General de Auditoría Fiscal Federal, ésta Autoridad también tiene competencia en materia de garantías establecida en el Artículo 23 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, fracciones XXVII, y se le confieren las siguientes facultades con relación a la garantía del interés fiscal.

1. Determinar la responsabilidad solidaria respecto de los créditos fiscales de su competencia.

La Administración General de Auditoría Fiscal Federal, estará a cargo de un Administrador General auxiliado entre otros, en el ejercicio de sus facultades por el Administrador Central de Operación de la Fiscalización de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a quien se le encomiendan las siguientes facultades:

- e).- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o el secuestro de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal estancia en el país; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como ordenar en los casos que proceda, la entrega de las mercancías embargadas o secuestradas, antes de la conclusión del procedimiento a que se refiere este inciso, **previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal**, así como sustanciar y resolver el procedimiento relacionado con la determinación provisional a que se refiere la Ley Aduanera, llevarla a cabo y notificarla.

a. Administración Local de Auditoría, por ende es el Artículo 25, fracción XIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración, quien le confiere las siguientes facultades:

- 1.- Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo de mercancías de comercio exterior o sus medios de transporte, cuando no se acredite su legal importación, tenencia o estancia en el país; tramitar y resolver los procedimientos aduaneros que se deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, o del ejercicio de las facultades de comprobación efectuado por las aduanas de su circunscripción territorial o por otras autoridades fiscales, así como ordenar, cuando proceda, la entrega de las mercancías embargadas, antes de la conclusión de los procedimientos a que se refiere esta fracción, **previa calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal**.

11. Administración General de Aduanas, esta Autoridad también cuenta con facultades específicas establecidas en el Artículo 29, fracción XLVII, XLIX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que se concretan a:

1. **Evaluar y, en su caso, aceptar, las garantías** que se otorguen respecto de impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, accesorios, aprovechamientos y demás contribuciones que se causen con motivo de la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y medios de transporte, debiendo remitir la garantía a la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre el domicilio del contribuyente;
2. **Retener la mercancía** cuando no se presente la **garantía** correspondiente, en los casos en que el valor declarado sea inferior al precio estimado en los términos de la Ley Aduanera.

a. Aduanas.

Artículo 31 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria: Faculta a las Aduanas, para que dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, puedan ejercer las facultades siguientes:

1. **Aceptar, previa calificación, las garantías** que se otorguen respecto de impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, accesorios, aprovechamientos y las demás contribuciones que se causen por la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios de transporte, debiendo remitir la garantía a la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre la Aduana;

b. Subadministradores de las Aduanas, Acuerdo Delegatorio de Facultades ARTICULO DECIMO PRIMERO, numeral 8.

1. **Evaluar y, en su caso, aceptar las garantías** que se otorguen respecto de impuestos al comercio exterior, derechos por servicios aduaneros, accesorios, aprovechamientos y las demás contribuciones que se causen con motivo de la entrada al territorio nacional o salida del mismo de mercancías y medios transporte, debiendo remitir la garantía a la Administración Local de Recaudación en cuya circunscripción territorial se encuentre la Aduana;

Cabe mencionar la existencia de los acuerdos a través de los cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a firmado con el Departamento del Distrito Federal, para la colaboración Administrativa en el ámbito de la materia Fiscal Federal y que en materia de garantías otorga facultades en materia de devoluciones, compensaciones y pago a plazos, con garantía del interés fiscal en los términos del Código Fiscal de la Federación.

También existen Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Gobiernos de los diferentes Estados de la República que a manera de cláusulas señalan que el Estado otorgará las autorizaciones correspondientes al pago de créditos fiscales a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, con garantía del interés fiscal, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO CUARTO

IV. PROCEDIMIENTO PARA LA CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

A. Casos en que procede la cancelación

1. Sustitución
 - a) Concepto y definición
 - b) Sustitución de la garantía del interés fiscal
 - c) Derecho a sustituir la garantía
 - d) Sustitución de la garantía otorgada por otra que cubra el mismo importe
 - e) Sustitución de la garantía otorgada por otra que cubra un importe menor
2. Pago
 - a) Concepto y definición
 - b) Diversas clases de pago
 - c) Objeto del pago
 - d) Principios
 - e) Requisitos que debe cumplir
 - f) Lugar de pago
 - g) Tiempo de pago
 - h) Forma de pago
 - i) Aplicación del pago
 - j) Determinación del pago
 - k) Comprobación de pago
3. Cuando quede sin efectos en forma definitiva la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía

B. Formalidades que debe cumplir el procedimiento para la cancelación de la garantía del interés fiscal

1. Procedimiento para la cancelación de la responsabilidad Solidaria
2. De la Prenda
3. De la Hipoteca
4. Del embargo en la vía administrativa
5. De los títulos valor o cartera de créditos
 - a) Títulos valor
 1. Cartera de créditos

C. Cancelación de las garantías inscritas en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

CAPITULO CUARTO

PROCEDIMIENTO PARA LA CANCELACION DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

A. CASOS EN QUE PROCEDE

1. Sustitución

- a. Concepto y Definición
- b. Sustitución de la Garantía del Interés Fiscal
- c. Derecho a sustituir la garantía
- d. Sustitución por otra del mismo importe
- e. Sustitución por otra de un importe menor

2. Pago

- a. Concepto y definición
- b. Diversas clases de pago
- c. Objeto del pago
- d. Principios
- e. Requisitos
- f. Lugar
- g. Tiempo
- h. Forma d pago
- i. Aplocación
- j. Determinación
- k. Comprobación

3. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía

B. FORMALIDADES

- 1. Procedimiento para la cancelación de Responsabilidad Solidaria
- 2. De la Prenda
- 3. De la hipoteca
- 4. Del Embargo en la Via Administrativa
- 5. De los Titulos Valor o Cartera de Créditos

- a. Titulos Valor
- b. Cartera de Créditos

C. CANCELACIÓN DE LAS GARANTÍAS EN EL REGISTRO PUBLICO DE LA PROPIEDAD DE COMERCIO

**TESIS CON
FALTA DE ORIGEN**

CAPITULO CUARTO

IV. PROCEDIMIENTO PARA LA CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

A. Casos en los que procede su cancelación.

De conformidad con el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 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 efectos la resolución que dió origen al otorgamiento de la garantía,
4. En cualquier otro caso que las disposiciones fiscales lo establezcan.

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, en que se cancele la garantía, siempre que sé de alguno de los casos 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 señalan.

Resulta importante señalar que hasta el momento, no se ha emitido la 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. (artículo 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación) Debe recordarse que los gastos que se originen serán por cuenta del interesado según lo establecido por el artículo 60 párrafo cuarto del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

1. Sustitución.

a) Concepto y definición.

La garantía de interés fiscal podrá sustituirse o disminuirse por una menor, cuando el crédito fiscal se reduzca en los casos de las fracciones II a IV del artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, debiendo ser suficiente la garantía para cubrir el remanente del interés fiscal. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable, cuando se reduzca el crédito por pago de una parte del mismo.

b) Sustitución de la garantía del Interés fiscal.

El artículo 51 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, establece que las garantías que se otorguen a favor de Gobierno Federal, podrán sustituirse de acuerdo a las siguientes reglas:

- 1) Procederá en los casos que establezcan las disposiciones legales.
- 2) Que la garantía que se pretende sustituir no sea exigible.
- 3) Que la garantía que pretende otorgarse como sustituta sea suficiente.

Por lo tanto, a partir del 1.º de enero de 1986, y hasta la fecha, para que sea procedente la sustitución de la garantía que se haya otorgado para asegurar el interés fiscal, basta con que se cumpla con los requisitos señalados.

c) Derecho a sustituir la garantía.

De conformidad con nuestra legislación fiscal tenemos 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 asegure 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 que asegura a la que se quiere sustituir de acuerdo a las siguientes reglas:

d) Sustitución de la Garantía otorgada por otra que cubra el mismo importe.

Conforme al primer párrafo del artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 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 pretenda sustituir no sea exigible;
- b. Que antes de que se cancele la garantía a sustituir se constituya la nueva garantía, requisito que se encuentra establecido en el artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que dice: "la cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos: I por sustitución de garantía".

e) Sustitución de la garantía otorgada por otra que cubra un importe menor.

Por otra parte en el caso de 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 del crédito Fiscal.
 - 2) Cuando la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía quede sin efectos.
 - 3) En cualquier otro caso en que proceda la cancelación de la garantía.
- b. Que la garantía que pretende otorgarse como sustituta sea suficiente para asegurar el remanente del interés fiscal.

Como antecedente en nuestra legislación fiscal, por excepción, esta clase de sustitución no era aplicable si la garantía se constituía por la autorización que las autoridades fiscales otorgan para pagar el interés fiscal en parcialidades, lo que nos lleva a considerar que no había razón alguna de que existiera la excepción anterior debido a los siguientes razonamientos:

1. La forma en que se califica, acepta y da trámite al otorgamiento de las garantías, es exactamente igual con 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 ende, tratar de forma desigual los casos en que procede sustituir la garantía otorgada por una que cubra un menor importe.
2. Por otra parte, si el contribuyente incumplía con el pago de alguna parcialidad, cesaba la autorización para pagar en parcialidades.
3. Resulta aún más absurda esta excepción, debido a que únicamente se refería a la autorización para pagar en parcialidades y no a la que se concede para diferir el pago.
4. Era ilógico que se prohibiera disminuir la garantía en los casos establecidos en pago en parcialidades, ya que si se cumple con dichos pagos, el interés fiscal se disminuye y si lo que se pretende con la garantía es asegurar un determinado monto de interés fiscal, es absurdo que se obligue al contribuyente a seguir garantizando el importe por una cantidad total inicial, siendo que esta a disminuido.

En conclusión lo que establece el último párrafo del artículo 70 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación por lo que respecta a la disminución o sustitución de la garantía resulta lógico por los planteamientos descritos, actualmente queda omitida esta excepción dentro de nuestro ordenamiento jurídico fiscal, pudiendo el contribuyente reducir el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

2. Pago

a) Concepto o definición.

La palabra pago puede ser entendida con diferentes acepciones:

- a) En su acepción vulgar, el pago consiste en el cumplimiento de una obligación de dinero: hacer un pago, en el lenguaje corriente significa satisfacer una cuenta de dinero.
3. En un sentido técnico, adoptado, entre otros, por el Código Civil Argentino "pago quiere decir cumplimiento específico de la obligación", ósea la satisfacción por el deudor de la misma prestación debida, ya sea de dar, de hacer o no hacer.
4. En un sentido más amplio pago significa extinción de la obligación por cualquier medio que implique liberación del deudor, aunque no necesariamente, la satisfacción del acreedor, pago sedería solutio, que en el derecho romano quiere decir "disolución de la obligación".

5. En un sentido más restringido, el Código alemán reserva la denominación de pago para el cumplimiento de las obligaciones en dinero (artículo 244) y emplea la palabra ejecución para referirse al cumplimiento específico de las demás obligaciones. (104)

Pagar o cumplir es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido (artículo 2062 del Código Civil vigente para el D.F.)

Pagar, según el Diccionario de la Real Academia Española, significa dar a otro o satisfacer lo que se debe.

Es una de las formas de extinción de la obligación fiscal, y se dice que esta se extingue cuando se cumple con la obligación y satisface la obligación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. Se dice que en el derecho fiscal solo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación, de todas ellas la que nos interesa es el pago. (105)

"El pago es la entrega de la cosa o cantidad debida." (106)

b) Diversas clases de pago.

El profesor Rodríguez Lobato coincide con las diversas clases de pago que distingue Margáin como son: pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo.

- a) Pago liso y llano. Es aquel que se efectúa sin ninguna objeción y este puede ser un pago de debido o de indebido, el primero consiste en entregar al fisco lo que le adeuda conforme a la ley, el segundo en entregar al fisco una cantidad superior al adeudo, o incluso una cantidad que no se adeuda.
- b) Pago en garantía. Es aquel que se realiza sin que previamente exista una obligación fiscal, sino que se efectúa para asegurar el cumplimiento de la misma en caso de llegar a coincidir en el futuro con la hipótesis prevista en la Ley, por ejemplo en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía, por que no existe obligación se debe decir depósito en garantía.
- c) Pago bajo protesta. Es aquel que se efectúa en desacuerdo con el crédito fiscal que se exige, por considerar que no debe todo o una parte de dicho crédito, mismo que puede ser impugnado mediante cualquier medio de defensa legalmente establecido, sobre este tema ya se realizó un análisis en el capítulo respectivo.

(104) Garrone José Alberto, op. cit. p. 17, 18.

(105) Rodríguez Lobato Raúl, op. cit. p.167

(106) loc. cit.

- d) **Pago provisional.** Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; es decir, en este caso, el contribuyente durante su ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a las reglas de estimación previstas en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución. En la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente. Como ejemplo de este tipo de pago tenemos al previsto en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- e) **Pago definitivo.** Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cual es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cual es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, en principio que el pago es correcto. La aceptación es en principio en virtud de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no sólo en relación con este pago, sino en general para precisar cuál es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo que comentamos.
- f) **Pago de anticipos.** Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuanto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta la final del ejercicio en el momento de presentar su declaración anual.
- g) **Pago extemporáneo.** Se efectúa fuera del plazo legal y puede ser de dos formas: espontáneo o por requerimiento. Es espontáneo cuando este se efectúa sin que haya mediado gestión de cobro de parte del fisco, y por requerimiento es cuando existe gestión de cobro por parte del fisco.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora, se dice que hay prórroga cuando existe un convenio entre la autoridad fiscal y el contribuyente en que se realice el pago del adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el pago se efectúa fuera del plazo legal.

c) Objeto del pago

El objeto en el pago se dice que es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. (107)

En materia fiscal, generalmente el objeto de la obligación no se da en forma simple o única, sino que por el contrario, el objeto es demasiado complejo, generalmente consiste en hacer o dar (presentar una declaración, acompañada del pago de un a suma de dinero), o bien en permitir tolerar y hacer. (el caso de las visitas domiciliarias y proporcionar a los

auditores la documentación y libros que integren la contabilidad del visitado) Este también puede consistir en hacer y no hacer (presentar a las autoridades el plano o croquis de una fabrica productora de aguardiente, y abstenerse de hacer modificaciones, sino es con autorización expresa del fisco) (108)

d) Principios

Se refiere a los principios a los que queda sujeto el pago como son:

1. Principio de identidad, que significa que ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra, es decir, si la deuda consiste en dinero, esta deberá cumplirse en dinero y no en bienes distintos.
2. Principio de Integridad, consiste en considerar la deuda pagada hasta que la prestación es cubierta en su totalidad
3. Principio de Indivisibilidad, entendido este como el pago en una sola exhibición, es decir que el mismo no podrá por ningún motivo hacerse en parcialidades (abonos) a menos que exista un convenio entre las partes.

e) Requisitos que debe cumplir.

Todo pago esta condicionado a cumplir tres requisitos indispensables como son:

1. Lugar de pago
2. Tiempo de pago
3. Forma de pago

f) Lugar de pago

En cuanto al lugar de pago este se refiere al lugar geográfico o bien a la autoridad (oficina de ésta) ante la cual se deberá presentar la entrega de la prestación. (109)

Por regla general el pago deberá hacerse en las oficinas autorizadas para el efecto. Mismas que pueden ser:

- a) las de las propias autoridades fiscales,
- b) las oficinas bancarias,
- c) las oficinas de correos o telégrafos,
- d) otras oficinas distintas, en este caso para que el pago pueda considerarse legal es necesario que la disposición fiscal correspondiente así lo autorice. (110)

(108) Mabarak Cerecedo Doricela. op. cit., p 155

(109) Sánchez Piña, José de Jesús, op. cit., p. 48

(110) Mabarak Cerecedo Doricela. op. cit, p. 156

g) Tiempo de pago

Por lo que se refiere al tiempo de pago se entiende como tal los plazos en los que se debe cumplir la obligación fiscal, ya sea mensual, bimestral, anual, etc., o la que mencione la ley respectiva. (111)

Por regla general el pago deberá realizarse en la oficina de la autoridad recaudadora correspondiente al domicilio fiscal, sin embargo con la finalidad de otorgar mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, la autoridad fiscal podrá autorizar el pago en lugar diferente a la oficina recaudadora.

Actualmente, las oficinas bancarias están autorizadas a recibirlos pagos por concepto de tributos, cuyo importe es entregado por la institución de crédito a la autoridad hacendaria y en algunos casos se permite enviar el pago por correo. (112)

En materia fiscal el pago deberá hacerse en la época en que lo señalen las disposiciones fiscales, como lo establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, en donde establece que en caso de que no exista disposición expresa al respecto, el pago se deberá hacer mediante una declaración que se presentará en las oficinas autorizadas dentro de los plazos siguientes:

- a) Cuando las contribuciones se calculen por períodos establecidos por la ley fiscal aplicable, y en los casos de retención o recaudación de contribuciones por agentes no fiscales, esas contribuciones retenidas o recaudadas se deberán enterar (entregar a la autoridad fiscal), a más tardar el día 17 del mes del calendario inmediato siguiente al de la determinación de la contribución.
- b) En cualquier otro caso, no incluido en los previstos en el inciso anterior, el pago se deberá hacer dentro de los 5 días siguientes a aquél en que se acuse la contribución.

Para el caso del pago de las obligaciones fiscales de carácter periódico, las leyes de la materia generalmente agrupan tanto al nacimiento como a la determinación, liquidación, pago o cumplimiento de las obligaciones, en determinados períodos a los que se le denomina ejercicios fiscales, según el artículo 11 del citado Código estos ejercicios fiscales, abarcan un periodo de 12 meses y coinciden con el año de calendario, es decir, de enero a diciembre.

h) Forma de pago.

Por último la forma de pago, que son las maneras en que quedará cubierta la prestación: efectivo, especie, etc. (113)

En cuanto a esta última el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación vigente, menciona que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, con excepción de los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Para tal efecto se aceptarán como formas de pago en efectivo y en especie los siguientes:

- (111) Sánchez Piña, José de Jesús, op. cit., p. 48
- (112) Raúl Rodríguez Lobato, op. cit., p. 171
- (113) Sánchez Piña, José de Jesús, op. cit., p. 48

1. Cheques certificados
2. Cheques de Caja
3. Giros telegráficos
4. Giros bancarios
5. Transferencia de fondos regulados por el Banco de México.
6. Cheques personales, únicamente en los casos y en las condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Se autoriza la transferencia electrónica de fondos a los contribuyentes obligados a presentar pagos provisionales mensuales, de conformidad con las leyes fiscales respectivas, dicha transferencia se hará a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que para el efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien podrá autorizar la transferencia electrónica de fondos en otros casos para el pago de contribuciones.

Se considera que todos ellos representan un valor monetario por lo tanto estamos ante la presencia de pago efectivo, a diferencia del pago en especie el único que se aceptaba es el impuesto a la producción de oro, que se pagaba entregando oro a las oficinas recaudadoras.

Se sostiene que el pago de la obligación fiscal puede hacerse mediante timbres, estampillas, marbetes, fajillas, y demás semejantes expedidos por la autoridad hacendaria, sin embargo se considera que el tributo no puede ser pagado mediante esa forma, sin en efectivo, aún antes de que nazca la obligación fiscal, y esos objetos únicamente sirven para acreditar el pago.

En cuanto a los cheques recibidos por las autoridades fiscales y que sean presentados en tiempo y no sean pagados, se cobrará una indemnización adicional al monto del cheque de un 20% del valor del documento, que se exigirá independiente de los demás documentos.

En toda operación de pago es necesario que la autoridad que lo recibió estampe sello de recibido o de caja registradora de la oficina recaudadora de pagos, ya que este será el único comprobante del pago.

i) Aplicación del pago

Los pagos se aplicarán a los créditos más antiguos, cuando se trate de una misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución
2. Recargos
3. Multas
4. Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

Lo anterior en función de que lo único que pueda generar recargos es la prestación fiscal principal, por lo que se podrá liquidar la suerte principal y posteriormente sus accesorios, sin que la autoridad pueda exigir mayor cantidad en el pago de accesorios.

Con la única excepción de que cuando se interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no se aplicará al concepto impugnado y garantizado.

j) Determinación del pago.

Se determina mediante la persona que lo hace, si es mediante declaración si lo hace el contribuyente, o mediante liquidación o estimación si es el fisco quien la realiza; y mediante retención o recaudación si es un tercero ajeno a la relación fiscal.

Declaración es la autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo.

Liquidación es la determinación que hace la autoridad con base en la información y los elementos que le proporcionan o que ella misma se allega.

Estimación es la determinación que realiza la autoridad con base en presunciones legalmente establecidas.

Retención es determinación y descuento del importe del crédito fiscal, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer quien paga una deuda, sobre el monto de la misma.

Recaudación es la determinación y cobro del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer una persona que es ajena a la relación tributaria.

Existe una diferencia entre retención y recaudación que consiste en que la primera hay una relación entre retenedor y causante de acreedor y deudor, mientras que en la recaudación no existe esa relación.

k) Comprobación de pago.

El pago se acredita con la documentación en que conste la declaración, liquidación, estimación, retención, o recaudación que ostente el acuse de recibo de la autoridad, o con los timbres, marbetes, fajillas u otros signos semejantes que consten adheridos a determinados bienes o documentos. (114)

En caso del pago de contribuciones en materia fiscal, es necesario obtener de la oficina recaudadora el recibo oficial o la forma valorada expedida y controlada por la autoridad fiscal, o bien la copia de la declaración o manifestación en donde conste claramente mediante la impresión que efectúe la autoridad correspondiente, que el cumplimiento o pago, en su caso, en efecto fue realizado, como lo establece el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

3. Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dió origen al otorgamiento de la garantía.

En aquellos casos en los que en contra de la resolución que le dio origen al crédito fiscal, se haya interpuesto algún medio de defensa como es el recurso de revocación, juicio de nulidad, amparo, etc., o alguno de los previstos en el Código Fiscal de la Federación, una vez resuelto el mismo, mediante sentencia o resolución según corresponda la autoridad ante quien se interpuso el mismo deje sin efectos la resolución que dio origen al crédito, en este caso el interesado deberá presentar ante la oficina recaudadora la documentación que acredite que ha quedado sin efectos el determinante.

En el caso de juicio de nulidad, amparo, recurso de revisión y de queja, deberá acompañar una copia de la sentencia definitiva en la que haga constar que en contra de la misma no se ha interpuesto ningún otro medio de defensa y que por esa causa la autoridad que lo emitió declara que la sentencia ha causado ejecutoria.

B. Formalidades que debe cumplir el procedimiento para la cancelación de la garantía del interés fiscal.

1. Procedimiento para la cancelación de Responsabilidad Solidaria.

Solo procederá a petición de parte y será el deudor principal quien lo solicite, el representante legal o el obligado solidario adjuntando a su escrito de petición él o los documentos que justifiquen la procedencia de la cancelación. Una vez analizada la documentación aportada, la autoridad procederá a formular el oficio de cancelación debidamente fundado y motivado y que además contendrá los datos de identificación de la garantía, el número de oficio que contiene el acta, la fecha, la descripción de la garantía otorgada, el número de registro que la autoridad le otorgue y el importe de la garantía.

Los gastos que genere la tildación del gravamen en el Registro Público de la Propiedad, correrán a cargo del interesado y deberá cubrirlos en el momento que se generen.

Al desaparecer el motivo que dió origen a la constitución de garantía y solicitar el obligado solidario su cancelación, la oficina recaudadora devolverá al interesado el escrito mediante el cual asumió la responsabilidad de asegurar el interés fiscal, mediante oficio en el que se manifieste la causa por la que procede dicha cancelación.

2. De la Prenda.

Procederá a cancelarse la garantía prendaria, siempre que el deudor principal lo solicite por escrito y una vez una vez que haya cubierto el crédito, o cumplido con la obligación garantizada o por que así lo ordene sentencia firme como que ha quedado explicado ampliamente.

La cancelación de la garantía se autorizará con oficio, el que contenga la fundamentación legal para efectuarla y los datos que identifiquen a la misma, como son el número de oficio en el que se constituyó, la prenda, la fecha, la descripción de la prenda, el número de registro que le otorgó la autoridad y el importe a que asciende la garantía otorgada.

Del oficio de cancelación se destinará copia a la Sección de Comercio del Registro Público de la Propiedad donde se haya inscrito para que tilde el gravamen constituido sobre el bien mueble, los gastos que origine la tildación del gravamen correrán a cargo del deudor principal.

Mediante oficio dirigido al contribuyente la oficina recaudadora enviará, indicándole que debe acudir a la administración correspondiente a solicitar la devolución de la garantía.

La devolución de bienes se realizara por medio del acta administrativa que contenga una relación de los mismos, el acta deberá ir firmada por el personal de la autoridad recaudadora que lleve a cabo la devolución así como por el interesado o su representante legal, quien deberá firmar de recibido manifestando así su inconformidad.

3. De la Hipoteca.

El procedimiento de cancelación no procede de oficio sino a petición de parte, ya sea del deudor principal o de su representante legal, adjuntando a su escrito de petición él o los documentos que justifiquen la procedencia de la cancelación.

Una vez analizada la documentación aportada, la autoridad procederá a formular el oficio de cancelación el que deberá ir debidamente fundado y motivado, que contendrá los datos identificatorios de la garantía, el número de oficio que contiene el acta, la fecha, la descripción de la hipoteca, el número de registro que le otorgó la autoridad y el importe de la misma.

Mediante el cual se libera al deudor u obligado solidario de la obligación fiscal, con objeto de que se efectúe, a su costa, las gestiones necesarias para cancelar la hipoteca, así como la tildación de su inscripción en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

4. Del Embargo en la Vía Administrativa.

Procederá a cancelarse el embargo en la vía administrativa una vez que el deudor principal haya cubierto el crédito o cumplido con la obligación garantizada porque así lo ordene sentencia firme incluyendo los requisitos establecidos en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, así mismo los gastos que origine la tildación del gravamen del Registro Público de la Propiedad correrán a cargo del interesado y los cubrirán en el momento que se originen.

Mediante oficio la oficina recaudadora le solicita al interesado que acuda a la administración correspondiente a solicitar la devolución de la misma.

Una vez realizado el trámite anterior se levante el embargo en la vía administrativa, y extinguida la obligación de garantizar el interés fiscal, se deja sin efectos el acta de embargo correspondiente, y se devuelven los bienes en su caso, dejando constancia de que estos se reciben a satisfacción por parte del embargado.

5. De los Títulos Valor o Cartera de Créditos.

a) Títulos valor

La autoridad recaudadora correspondiente a la jurisdicción elabora oficio al oferente, indicándole que deberá acudir a la solicitar la devolución de la garantía.

Posteriormente se efectúa en el registro correspondiente la baja de dicha garantía y se razona el expediente con los datos relativos a la causa que justifique la cancelación de la garantía.

b) Cartera de Créditos

En esta garantía se emplea el mismo procedimiento que para la cancelación de la garantía anterior.

C. Cancelación de las garantías inscritas en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

Conforme a lo que se establece en el último párrafo del artículo 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las garantías que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado alguna inscripción el Registro Público de la Propiedad y del Comercio solo se cancelaran una vez que se queden cubiertos los requisitos establecidos para la cancelación de cada una de las garantías, la autoridad fiscal correspondiente a través del departamento encargado para tal efecto deberá solicitar por escrito al propio Registro dicha cancelación, y los gastos que se originen con motivo de dicha cancelación correrán por cuenta del interesado.

CONCLUSIONES

1. Gramaticalmente por garantía del interés fiscal 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.

Desde el punto de vista legal, el interés fiscal esta 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.

El interés fiscal en sentido genérico es el derecho de la autoridad fiscal a la percepción de un pago, mismo que puede referirse a contribuciones o aprovechamientos.

Jurisprudencialmente se entiende por garantía del 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.

Del análisis de las normas que regulan el aseguramiento del interés fiscal derivamos que legalmente lo constituyen: los gastos de ejecución, los recargos las sanciones, la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones adeudadas, y los que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía.

2. La exégesis de las disposiciones legales nos conduce a considerar por aseguramiento del interés fiscal, el conjunto de medidas que dentro de las disposiciones fiscales 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.

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.

Las disposiciones legales nos conduce a considerar por aseguramiento del interés fiscal el conjunto de medidas que dentro de las disposiciones fiscales 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.

3. En la Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de las Penas correspondientes de 8 de abril de 1924, se encuentra el primer antecedente histórico-legislativo que en nuestra legislación fiscal existe sobre la forma de garantizar el interés fiscal.

Con la Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936, se creó el entonces 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 pasó a ser del mencionado Tribunal.

A partir de la vigencia de la Ley de Justicia Fiscal de 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.

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.

En el Código Fiscal de la Federación de 1938 se estableció por primera vez en forma precisa lo que debía entenderse por "interés fiscal".

A partir del 1.º de enero de 1947, fecha en que entraron en vigor las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación de 1938, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación dejó de tener intervención en lo relativo al aseguramiento del interés fiscal, quedando esta facultada 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.

Conforme a los antecedentes histórico-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 de acudir a compañía autorizada ocasiona una inconveniente erogación de gastos por pago de primas.

En el Código Fiscal de la Federación de 1966, se aceptó como una forma expresa de garantizar el interés fiscal a la obligación solidaria asumida por un tercero y al secuestro en la vía administrativa.

4. Mediante 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.

El "pago bajo protesta", surgió por primera vez en nuestra legislación en el Código Fiscal de la Federación de 1938. Sin embargo, careció de regulación alguna. Asimismo, en este ordenamiento se aceptó, también por primera vez, al secuestro convencional como una forma de asegurar el interés fiscal.

El pago bajo protesta era una forma de garantizar el interés fiscal que, desde el punto de vista formal 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.

5. 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 consultado principalmente en cuanto a la prenda, hipoteca y obligación solidaria pasiva.

La fianza otorgada por institución autorizada constituye la forma más socorrida por los contribuyentes que tienen que garantizar el interés fiscal.

La forma de garantizar el interés fiscal por medio de fianza otorgada por institución autorizada, es una estipulación a favor de tercero.

En el caso de la fracción IV del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, 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.

6. 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.

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.

En nuestra legislación no se permitía reducir el importe de la garantía cuando se efectuaban pago de créditos fiscales en parcialidades, a pesar de que se reducía el débito fiscal para el contribuyente, lo cual resultaba injusto, sin embargo actualmente en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación ya se contempla la disminución o en su caso sustitución de la garantía en caso de que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

8. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el órgano que auxilia al Presidente de la República en la rama fiscal.

En el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se especifican las unidades administrativas que intervienen con relación a la garantía del interés fiscal, con determinación de sus atribuciones.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un órgano desconcentrado, denominado Servicio de Administración Tributaria encargado de recibir, aceptar, calificar y cancelar las garantías del interés fiscal, de conformidad con las facultades que le otorga su propio reglamento.

9. Una vez otorgadas las garantías sólo podrán cancelarse por sustitución, por pago y cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que le dio origen y en cualquier otro caso que establezcan las disposiciones.

El procedimiento para la cancelación de las garantías procederá sólo a petición de parte, y una vez que se haya cumplido la obligación garantizada, mediante oficio expedido por la autoridad competente debidamente fundado y motivado.

Hasta el momento no existe normatividad vigente o disposición reglamentaria que regule el procedimiento para la cancelación de las garantías, las autoridades correspondientes llevan a cabo dicho procedimiento mediante lo establecido en manuales internos del Servicio de Administración Tributaria.

BIBLIOGRAFIA

- Arrija Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, 15ª. Edición Themis, México, 2000.
- Borja Soriano, Manuel, Teoría General de las Obligaciones, Tomos I y II, 2ª. edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1953,
- Cortina Gutiérrez, Alfonso, Ciencia Financiera y Derecho Financiero, Volumen I, Tribunal Fiscal de la Federación Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981.
- De la Garza, Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 12ª. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983.
- De Pina, Rafael, Elementos de Derecho Civil, 19ª. Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.
- Dublan, Manuel, Derecho Fiscal, México, Textos Universitarios, S.A., Editorial Porrúa, 1975.
- Fabra Valle, German y Castillo, Formularios de Contratos Civiles, Neo Ediciones, Madrid 1991.
- Flores Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Publicas Mexicanas, 25ª. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1980.
- Giannini Achille, Donato, Instituciones de Derecho Tributario, traducción de Fernando Sainz de Bujanda, 7ª. Edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, 3ª. edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.
- Guitron Fuentevilla, Julian, Tesis, Promociones Jurídicas y Culturales, México, 1991.
- Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ecasa, México, 1983.
- Lozano Noriega, Francisco, Cuarto Curso de Derecho Civil Contratos, 5ª. Edición, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., 1990.
- Mabarak Cerecedo, Doricela, Derecho Financiero Público, 1ª. Edición, Editorial May Graw Hill, México, 1995.
- Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio de Derecho Tributario Mexicano, 1ª. Edición, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, México.
- Martínez López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª. Edición, Editorial, México, 1982.
- Menendez Hernández, José, Derecho Privado Fiscal, Editorial Revista de Derecho Privado, Editoriales de Derecho Reunidas, 1977.
- Molina Bello, Manuel, La Fianza, Editorial Mac Gras Hill, México, 1994.
- Perulles Bassas, Juan José, Manual de Derecho Fiscal, Bosch, Barcelona, 1986.

Pugliese, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª. Edición, Editorial, S.A., México, 1976..

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª. Edición, Colección de Textos Jurídicos Universitarios, Editorial Haría, México, 1983.

Rojina Villegas, Rafael, Compendio de Derecho Civil, Tomos II y IV, 12ª. edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1980.

Rojina Villegas Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo VI, 6ª. edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1994.

Sánchez Hernández, Mayolo, Opúsculo Sobre Derecho Fiscal, Editorial Olguín, S.A., México, 1983

Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 6ª. Edición, Cárdenas Editor México, 1983.

Sánchez Medal, Ramón, De los Contratos Civiles, 5ª. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1980.

Sánchez Piña, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, 5a. Edición, Pac, S.A., México, 1983.

Vallardo Miguel, Fausto Enrique, Principios Generales de Administración Tributaria, Editorial Pac, México.

Zamora y Valencia, Miguel Ángel, Contratos Civiles, 8ª. Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

DICIONARIOS Y ENCICLOPEDIAS

Cabanellas, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo IV, 20ª. edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina.

Carrasco Iriarte, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México, 1998.

Diccionario de la Lengua Española, decimonovena edición, Madrid, 1970.

Diccionario Enciclopédico Espasa, Tomo 12, octava edición, Madrid, Editorial Espasa Calpe, 1979.

Enciclopedia Jurídica Omeba, Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, Tomos XXI, IV, IX, X, XVI, XIII, XXII, Nueva Enciclopedia Jurídica, Inst- Jue, Iniciada bajo la dirección de Carlos E. Mascareñas y continuada por Buenaventura Pellisé Prats, Editorial Francisco Seix, S.A., 1968.

Escriche, Joaquín, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia Tomo II, Tenis, Bogotá, 1977

García-Pelayo y Gross Ramón, Diccionario Manual Ilustrado Larousse, Diccionario Manual Ilustrado, Enciclopedia de la Cultura General, edición 2000.

Garrone, José Alberto, Diccionario Jurídico, Tomos I, II, III, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo I, VII, 4ª edición, UNAM., México, 1991.

Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, T. D-II, 5ª edición Editorial Porrúa, México 1992.

Nueva Enciclopedia Jurídica, Inst-Jue, Editorial Francisco Seix, S.A., 1968, Barcelona, Tomos X, XIII, iniciada bajo la dirección de Carlos E. Mascareñas y continuada por Buenaventura Pellisé Prats.

Nuevo Espasa Ilustrado 2000, Diccionario Enciclopédico, Editorial Espasa Calpe S.A., 1999.

Palomar De Miguel, Juan, Diccionario para Juristas, Tomos I y II, Editorial Porrúa, México, 2000.

Ramírez Gronda, Juan D., Diccionario Jurídico, 11ª. Edición, Editorial Claridad, Buenos Aires, 1994.

Ricossa Sergio, Diccionario de Economía, 1ª. Edición, Editorial Siglo XXI, y Traducción de Stella Mustrangelo 1998.

REVISTAS

Ramírez de Aguitar, Fernando, "Comentarios al Nuevo Código Fiscal de la Federación", Revista de la Facultad de Derecho de Derecho, Tomo XVIII, número 72, México (oct.-dic). 1968.

Este proyecto del Código Fiscal de la Federación de 1966 se encuentra en la Revista de Investigación Fiscal, Número 11. (Noviembre de 1966). Publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

OTROS

Manual de la Garantía del Interés Fiscal, Servicio de Administración Tributaria.

Procedimiento para la Cancelación, Aceptación y Trámite de la Garantía del Interés Fiscal, Servicio de Administración Tributaria.

Instructivo para la Calificación de las Fianzas, Servicio de Administración Tributaria.

Manual de Efectividad de Fianzas, Servicio de Administración Tributaria.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, última reforma D.O.F.14 de junio de 2002, México.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, última reforma 13 de marzo de 2002, México.

Ley Federal de Instituciones de Fianzas, última reforma D.O.F. 30 de mayo de 2000, México.

Ley de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, última reforma 1 de junio de 2001.

Ley General de Bienes Nacionales, edición 2002.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, edición 2002, México.

Ley de Coordinación Fiscal, última reforma D.O.F. 13 de marzo de 2002, México

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, última reforma 13 de marzo de 2002, México.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, D.O.F. del 1 de enero de 2002, México.

Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, edición 2002.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, D.O.F. 1 de enero de 2002, México.

Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, edición 2002, México.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, última reforma D.O.F. 4 de enero de 1999, México.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, última reforma D.O.F. 1 de enero de 2002, México.

Ley Federal de Instituciones de Fianzas, última reforma D.O.F. 30 de mayo de 2000, México

Ley Federal del Procedimiento Administrativo, D.O.F. 4 de agosto 1994 última reforma 19 de abril y 30 de mayo de 2000.

Código Fiscal de la Federación, última reforma D.O.F. 31 de diciembre de 2000, México.

Código Civil para el Distrito Federal, en materia común y para toda la República en Materia Federal, edición 2002.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, última reforma 21 de mayo de 2002, México.

Reglamento al artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, edición 2002.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, última reforma 31 de julio de 2002, México.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, última reforma 22 de marzo de 2001 y última modificación 30 de abril de 2001, México

Reglamento de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, edición 2002, México

Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrados por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y diversos Estados de la República.

Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria. 18 de julio de 2000.

Acuerdo por el se señala nombre, sede y de circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria última modificación D.O.F. 25 de septiembre de 2002.

LEGISLACIÓN ANTERIOR

Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y aplicación de las penas correspondientes de 8 de abril de 1924, DOF de 16 de abril de 1924.

Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y aplicación de las penas correspondientes de 8 de abril de 1924, DOF de 2 de agosto 1924.

Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 10 de febrero de 1926, DOF 1º de marzo de 1926.

Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 10 de febrero de 1926, DOF 31 de diciembre de 1932.

Ley de Justicia Fiscal de 26 de agosto de 1936, DOF 31 agosto de 1936.

Ley General Sobre Percepciones Fiscales de la Federación de 31 de diciembre de 1937, DOF 31 de diciembre de 1937.

Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, DOF 31 de diciembre de 1938

Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, DOF 19 de enero de 1967.

Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, DOF 31 de diciembre de 1982.

ANEXO I



SECRETARÍA
DE
HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ENTREGA PERSONAL"

VOL: 326890

ASUNTO: SE COMUNICA ACEPTACIÓN DE LA FIANZA QUE SE INDICA.

MÉXICO, D.F., a

LUCKYTEX, S.A. DE C.V.
20 DE NOVIEMBRE 127-2, COL. CENTRO
DELEGACIÓN: CUAUHTEMOC
MÉXICO, D.F.

ESTA ADMINISTRACIÓN DE CONFORMIDAD CON LAS FACULTADES QUE LE CONFIEREN LOS ARTÍCULOS 1, 2, 4, 7 FRACCIÓN I, XIII Y 8 FRACCIÓN III DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DEL CITADO ORDENAMIENTO LEGAL, ASÍ COMO LOS ARTÍCULOS 22 FRACCIÓN II Y ÚLTIMO PÁRRAFO EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 20 FRACCIÓN I, XXII Y XXV, ARTÍCULO 39 APARTADO A DEL VIGENTE REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 22 DE MARZO DE 2001 Y ARTÍCULO SEGUNDO PÁRRAFO SEGUNDO, PUNTO 22 DEL ACUERDO POR EL QUE SE SEÑALA EL NOMBRE, SEDE Y CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 31 DE AGOSTO DEL 2000, EN VIGOR A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL DE SU PUBLICACION, MODIFICADO MEDIANTE DIVERSO PUBLICADO EN EL MISMO ORGANO OFICIAL EL 23 DE AGOSTO DE 2001, VIGENTE A PARTIR DEL 24 DEL MISMO MES Y AÑO, DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO PRIMERO TRANSITORIO DEL REGLAMENTO ANTES CITADO Y CON RELACIÓN A SU SOLICITUD DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL EN LA MODALIDAD DE PÓLIZA DE FIANZA, CON EL PRESENTE SE COMUNICA QUE LA (S) FIANZA (S) N° 89029 Y ENDOSODE MODIFICACION Y AUMENTO NO. 0001, EXPEDIDA(S) POR LA AFIANZADORA: FIANZAS MONTERREY, S.A., CON FECHA(S) 28/01/02 Y 15/03/02, POR UN MONTO DE \$184,218.49 Y AUMENTO POR \$47,246.09, PARA GARANTIZAR EL (LOS) CRÉDITO (S) H-870066 HA (N) SIDO ACEPTADA (S) EN VIRTUD DE REUNIR LOS REQUISITOS SEÑALADOS EN LOS ARTÍCULOS 65 Y 141 FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ASÍ COMO EL 60, 63 Y 68 DEL REGLAMENTO DEL CITADO CÓDIGO, QUEDANDO DEBIDAMENTE REGISTRADA EN EL LIBRO CORRESPONDIENTE CON EL NÚMERO DE ORDEN 17112/.

ASIMISMO SE LE COMUNICA QUE LA GARANTÍA OTORGADA TIENE UNA VIGENCIA HASTA EL 15/03/2003 POR LO QUE UNA VEZ VENCIDO DICHO PLAZO DEBERÁ RENOVAR SU PÓLIZA DEBIDAMENTE ACTUALIZADA DE CONFORMIDAD CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 141 ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

ATENTAMENTE,
SUFRAGIO EFECTIVO, NO REELECCION
EL ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACION
DEL CENTRO DEL D.F.

C.P. PEDRO BERNAL SANCHEZ

CHPP* JTM**HOJ*GMC*G

ANEXO II



SECRETARÍA
DE
HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ENTREGA
PERSONAL

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION
ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION DEL CENTRO
DEL D.F.
SUBADMINISTRACION DE COBRO COACTIVO.
DEPARTAMENTO DE GARANTIAS Y REMATES
INSURGENTES SUR NO. 14, MEZZANINE
COL. JUAREZ, C.P. 06600
322-SAT-09-II-III-F-HOJ- -GMC-(1)-****
R.F.C. -
CREDITO:-
ORDEN NO.

ASUNTO: - PÓLIZA DE FIANZA: - SE REQUIERE
ENDOSO.

REG.

MÉXICO, D. F. A

DELEGACIÓN :-
MEXICO, D.F.

ESTA ADMINISTRACION DE CONFORMIDAD CON LAS FACULTADES QUE LE CONFIEREN LOS ARTICULOS 1, 2, 4, 7 FRACCION I, XIII Y 8 FRACCION III DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 15 DE DICIEMBRE DE 1995, EN RELACION CON EL ARTICULO TERCERO TRANSITORIO DEL CITADO ORDENAMIENTO LEGAL, ASI COMO LOS ARTICULOS 22 FRACCION II Y ÚLTIMO PARRAFO EN RELACION CON EL ARTICULO 20 FRACCION I, XXII Y XXIII, ARTICULO 39 APARTADO "A" DEL VIGENTE REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 22 DE MARZO DE 2001 Y ARTICULO SEGUNDO PARRAFO SEGUNDO PUNTO 62 DEL ACUERDO POR EL QUE SE SEÑALA EL NOMBRE, SEDE Y CIRCUNSCRIPCION TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE AGOSTO DE 2000, EN VIGOR A PARTIR DEL DIA SIGUIENTE AL DE SU PUBLICACION, MODIFICADO MEDIANTE DIVERSO PUBLICADO EN EL MISMO ORGANOFICIAL EL 23 DE AGOSTO DE 2001, VIGENTE A PARTIR DEL 24 DEL MISMO MES Y AÑO, Y CON RELACION A SU SOLICITUD DE GARANTIA DEL INTERES FISCAL EN LA MODALIDAD DE POLIZA DE FIANZA RECIBIDA EN ESTA ADMINISTRACION EN LOS TERMINOS Y CONDICIONES QUE PREVÉ EL ARTICULO 141 FRACCION III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION Y EL ARTICULO 68 Y 69 DEL REGLAMENTO DEL MISMO ORDENAMIENTO Y POR ERROR EN EL TEXTO, OMISION DE CLAUSULAS O NO CITA ARTICULOS ABAJO DESCRITOS, POR LO QUE CON FUNDAMENTO EN EL NUMERAL INDICADO, DENTRO DE LOS CINCO DIAS SIGUIENTES A LA FECHA DE RECIBO DEL PRESENTE, DEBERÁ OTORGAR ENDOSO Y/O DE AUMENTO DEL MARGEN DE GARANTÍA.

LA ACEPTACION SE CONDICIONA EN CUANTO SI NO CUMPLIERE DENTRO DEL PLAZO Y TÉRMINOS SEÑALADOS, SE CONTINUARÁ CON EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

- () ANTE TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN.
- () REMITA DOCUMENTO DETERMINANTE DE CREDITO
- () FECHA DE RECEPCIÓN DE SU AVISO DE OPCIÓN DE PAGO EN PARCIALIDADES.
- () PRECISE QUE CONCEPTOS SE GARANTIZAN.
- () PERÍODO FISCAL DE LAS CONTRIBUCIONES.
- () DENTRO DEL MONTO DE ESTA FIANZA SE INCLUYEN LA ACTUALIZACIÓN, LOS RECARGOS GENERADOS A LA FECHA DE SU EXPEDICIÓN, ASÍ COMO LOS QUE SE CAUSEN EN LOS 12 MESES SIGUIENTES. (ART. 141, DEL C.F.F.)
- () INSTITUCIÓN AFIANZADORA ACEPTA EXPRESAMENTE CONTINUAR GARANTIZANDO ÉL (LOS) CRÉDITO(S), A QUE ESTA PÓLIZA DE FIANZA SE REFIERE, AÚN EN EL CASO DE QUE SE OTORGUEN PRÓRROGAS O AUTORIZACIONES DE PAGO EN PARCIALIDADES AL DEUDOR, PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES QUE SE AFIANZAN.

.....2



SECRETARÍA
DE
HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ENTREGA
PERSONAL

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION
ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION DEL CENTRO
DEL D.F.
SUBADMINISTRACION DE COBRO COACTIVO.
DEPARTAMENTO DE GARANTIAS Y REMATES
INSURGENTES SUR NO. 14, MEZZANINE
COL. JUAREZ, C.P. 06600
322-SAT-09-II-III-F-HOJ -GMC-(1)-****
R.F.C.
CREDITO:-
ORDEN NO.

HOJA NO. 2

() ESTA FIANZA PERMANECERÁ EN VIGOR DURANTE LA SUBSTANCIACIÓN DE TODOS LOS RECURSOS O JUICIOS LEGALES QUE SE INTERPONGAN, HASTA QUE SE DICTE RESOLUCIÓN DEFINITIVA POR AUTORIDAD COMPETENTE. (PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 18 DE NOVIEMBRE DE 1994, ART. 107, FRACCIÓN 1A., INCISO C)

() EN CASO DE QUE LA PRESENTE FIANZA SE HAGA EXIGIBLE, LA AFIANZADORA SE SOMETE EXPRESAMENTE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 143 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CON RELACIÓN CON EL 95 DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS.

() ESTA FIANZA SE EXPIDE PARA OBTENER LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

() SE LE SOLICITA RENOVACIÓN DE VIGENCIA DE LA FIANZA.

() COPIA DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA O JUDICIAL, O DEL MEDIO DE DEFENSA INTERPUESTO

() SE SOLICITA AMPLIACIÓN DE CONFORMIDAD CON LO ESTABLECIDO EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 69 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y CON RELACIÓN AL ARTÍCULO 141 DEL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, EL CUAL DEBERÁ ACTUALIZARSE DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 17-A Y 21 DEL CITADO ORDENAMIENTO EN UN PLAZO NO MAYOR DE CINCO DÍAS CONTADOS A AQUEL EN EL QUE SE LE NOTIFIQUE DICHO REQUERIMIENTO.

EN CASO DE INCUMPLIMIENTO SE LE APERCIBE QUE SE TENDRÁ POR NO ACEPTADA SU GARANTÍA Y SE PROCEDERÁ A INICIAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN DE CONFORMIDAD CON EL ARTÍCULO 143 INCISO A Y B Y EN RELACION CON EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

NOTA - LAS MODIFICACIONES SE SEÑALAN CON (X)

PÓLIZA DE FIANZA NO
EXPEDIDAS CON FECHAS \$
CON IMPORTE(S) DE:
POR LA CIA. AFIANZADORA:

En sujeción del C. Subadministrador de Cobro Coactivo de la Administración Local de Recaudación del Centro del D.F. y con fundamento en el artículo 22 fracción II último párrafo, en relación con el artículo 20 fracciones I, XXII y XXIII, artículo 39 apartado A, artículo 10 penúltimo párrafo y primero transitorio del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo del 2001.
Firma el presente documento
El Jefe del Departamento de Garantías, y Remates

C.JORGE THOMASSINY MARTINEZ

A T E N T A M E N T E
SUFRAGIO EFECTIVO. NO

EL SUBADMINISTRADOR DE
COBRO COACTIVO

LIC. CESAR HOMERO PONCE
PEREZ.



ENTREGA
PERSONAL

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION
ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION DEL CENTRO
DEL D.F.
SUBADMINISTRACION DE COBRO COACTIVO.
DEPARTAMENTO DE GARANTIAS Y REMATES
INSURGENTES SUR NO. 14, MEZZANINE
COL. JUAREZ, C.P. 06600
322-SAT-09-II-II-F. HOJ -GMC-(1)-****
R.F.C.-
CREDITO:-
ORDEN NO.

HOJA NO. 3

ACTA DE NOTIFICACIÓN

EN LA CIUDAD DE _____; ÉL _____ DE _____ DE 2002 SIENDO LAS

HORAS, CONSTITUIDO EN _____ CON NÚMERO EXTERIOR _____ Y NUMERO
INTERIOR _____

CONTRIBUYENTE, Y HABIENDO REQUERIDO LA PRESENCIA DEL MISMO O DE SU REPRESENTANTE LEGAL
O PERSONA AUTORIZADA CON FUNDAMENTO EN EL ARTICULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
PROCEDO A NOTIFICARLE LA RESOLUCIÓN DETALLADA CON ANTERIORIDAD AL

C. _____, QUIEN (SI) O (NO) SE IDENTIFICA CON _____
_____ NUMERO _____ DE FECHA _____ EXPEDIDA POR
_____ EN LA QUE APARECE SU FOTOGRAFIA Y FIRMA, EN SU CARÁCTER DE
_____ QUIEN DIJO SER BAJO PROTESTA DE

DECIR VERDAD

(CONTRIBUYENTE, AUTORIZADO PARA OÍR Y RECIBIR NOTIFICACIONES O
REPRESENTANTE LEGAL)

MAYOR DE EDAD Y TENER CAPACIDAD LEGAL, ACREDITANDO SU PERSONALIDAD CON EL DOCUMENTO
NOTARIAL NÚMERO _____ DE FECHA _____ EXPEDIDO ANTE LA FE DEL LIC.

_____ NOTARIO PUBLICO NO.

DE _____ MANIFESTANDO BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD QUE
DICHAS FACULTADES NO LE HAN SIDO MODIFICADAS, REVOCADAS, NI SUSPENDIDAS A LA FECHA.
ENTREGÁNDOLE LA RESOLUCIÓN CON FIRMA AUTÓGRAFA DEL FUNCIONARIO QUE LA EMITIÓ DE
X*****

//CONFORMIDAD A LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 134 FRACCIÓN I Y 135 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN. SE HACE CONSTAR QUE A ESTA DILIGENCIA

_____ PRECEDIÓ CITATORIO EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL ORDENAMIENTO
MENCIONADO.

CHPP*JTM*HOJ*GMC*

TESIS CON
FALLA DE CARGEN

ANEXO III



SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION
ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION
DEL CENTRO DEL D.F.
SUBADMINISTRACION DE COBRO COACTIVO.
DEPARTAMENTO DE GARANTIAS Y REMATES
AREA DE CANCELACION DE FIANZAS
322-SAT-09-II-III-F-39630
CREDITO(S) O-818643 AL 818662
R.F.C: IH1790820CB0

**VOL.V-300715
ENTREGA PERSONAL**

ASUNTO: CANCELACIÓN DE PÓLIZA DE FIANZA.

MÉXICO, D.F. A

**CIA. AFIANZADORA: AFIANZADORA INSURGENTES, S.A. DE C.V.
LONDRES No. 13. COL. JUAREZ
DELEG. CUAUHTEMOC CP 06600, MEXICO, D.F.**

Esta Administración de conformidad con las facultades que le confieren los Artículos 1,2, 4, 7 fracción. I, XIII y 8, Fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, último párrafo, en relación con el Artículo Tercero Transitorio del citado ordenamiento legal. Así como los Artículos 22, Fracción II, y último párrafo, en relación con el Artículo 20 fracción I, XXI, XXV y Artículo 39 Apartado A, del vigente Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001, y Artículo Segundo, párrafo segundo, punto 62, del Acuerdo por el que se Señala el Nombre, Sede y Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 2000; en vigor a partir del día siguiente al de su publicación, modificado mediante diverso publicado en el mismo órgano oficial el 23 de agosto de 2001, vigente a partir del 24 del mismo mes y año, De conformidad con Primero Transitorio del Reglamento antes citado y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 70 FRACCIÓN IV del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, e Instructivo de Calificación, Aceptación, Guarda, Custodia, Efectividad y Cancelación de las garantías, emitido por la Tesorería de la Federación Comunico a esa Institución la Cancelación de la Póliza de Fianza que a continuación se especifica:

Póliza de Fianza N.º:	2403 0000 023400
Endoso No.	ENDO DE TEXTO FOLIO JT 140246 Y END DE AUMENTO FOLIO GI 17473
Importe:	\$ 23,715.00 8,421.41 MONTO TOTAL \$32,136.41
Fecha:	13/12/99 04/02/00 Y 14/03/00
Fiado:	INDUSTRIA DEL HIERRO, S.A. DE C.V.
Afianzadora:	AFIANZADORA INSURGENTES, S.A. DE C.V.
Concepto:	PAGOS PROVISIONALES, MULTAS Y RECARGOS
Motivo de Cancelación:	EN VIRTUD DE HABER SIDO OBJETO DE CANCELACION DE ACUERDO AL ARTICULO 14 DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION PARA EL EJERCICIO DE 2000 PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL EL 31/12/00, AFECTADO EN EL SIR 31/08/01. Misma que se encuentra controlada en esta Administración con el No. de Orden 17096

anexo: (3)

**A T E N T A M E N T E
SUFRAGIO EFECTIVO, NO-REELECCIÓN,
EL ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACION
DEL CENTRO DEL DISTRITO FEDERAL.**

C.P. PEDRO BERNAL SANCHEZ.

PBS*CHPP*JTM*HOJ*PJCT

C.C.P. C. REPRESENTANTE LEGAL DE: INDUSTRIA DEL HIERRO, S.A. DE C.V. DOM. VIADUCTO MIGUEL ALEMAN No. 81 PISO 2 ESCANDON, DELEG. CUAUHTEMOC CP 11800.- PARA SU CONOCIMIENTO Y EFECTOS LEGALES.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**