



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGÓN**

**LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN CONTRA EL
COBRO DE CONTRIBUCIONES PREVISTA EN LA
FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 208 BIS DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO
P R E S E N T A:
IVONNE GONZÁLEZ JIMÉNEZ



ASESOR :

LIC. FELIX EDMUNDO REYNOSO VÁZQUEZ



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

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

NOMBRE: Ivonne González

Jiménez

FECHA: 5/11/04

FIRMA: 

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por haberme guiado y por mostrarme el camino hacia el maravilloso mundo del estudio que me permitirá llegar al éxito profesional.

A mis padres, por todo el amor, la paciencia y por los valores que me inculcaron, los cuales día a día me han ayudado a lograr mis proyectos, que nunca hubiera podido realizar sin el apoyo incondicional que siempre me han brindado.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, mi alma mater, a la cual estaré eternamente agradecida por el tiempo que me permitió permanecer en sus aulas, brindándome la oportunidad de llegar a realizar el sueño de concluir con una carrera universitaria.

A todos mis profesores, que año con año han compartido sus conocimientos conmigo y que han sido cómplices de mis triunfos y fracasos como su alumna. Y en especial a mi asesor por sus consejos y por su ayuda para la realización del presente trabajo.

A mi eterno novio, amigo, y compañero Eric, que ha sido una gran inspiración en mi vida, por todo su amor, comprensión y apoyo, que me han impulsado para continuar con mi proyecto de vida, la cual espero que podamos compartir algún día.

A la Escuela Nacional de Estudios Profesionales, Aragón, que me cobijo a lo largo de cinco años en sus instalaciones, en los cuales me dio las herramientas necesarias para dedicarme el resto de mi vida a la licenciatura que he concluido gracias a ella.

**LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN CONTRA EL COBRO DE
CONTRIBUCIONES PREVISTA EN LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 208
BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL EN NUESTRO SISTEMA JURÍDICO.

1.1. Introducción.....	1
1.1.2. Clasificación Clásica del Derecho.....	1
1.1.3. Clasificación Contemporánea del Derecho.....	5
1.2. Fundamentos Constitucionales del Derecho Fiscal.....	6
1.2.1. Artículo 31 Constitucional.....	7
1.2.2. Artículo 36 Constitucional.....	16
1.2.3. Artículo 73 Constitucional.....	18
1.2.4. Artículo 74 Constitucional.....	20
1.2.5. Artículo 89 Constitucional.....	22
1.2.6. Artículo 117 Constitucional.....	24
1.2.7. Artículo 118 Constitucional.....	26
1.3. Principios de la Tributación.....	27
1.4. Ingresos Públicos del Estado.....	30

1.4.1. Contribuciones, Aprovechamientos y Productos.....	31
1.5. Obligación Fiscal.....	37
1.5.1. Crédito Fiscal.....	41

CAPÍTULO II

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL Y EL DEPÓSITO, PREVISTAS EN LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 208 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

2.1. La Garantía. Definición.....	44
2.1.1. El Hecho de que el Fisco nunca Litiga sin Garantía.....	45
2.1.2. La Garantía del Interés Fiscal.....	46
2.1.3. Medios de Garantía Previstos en el Artículo 141 Código Fiscal de la Federación	47
2.1.4. Consideraciones Sobre las Formas de Garantizar el Interés Fiscal.....	58
2.2. El Depósito. Definición.....	58
2.3. El Depósito y la Garantía Previstos en la Fracción VII, del Artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.....	61
2.3.1. Excepción al Depósito y la Garantía Previstas en la Fracción VII del Artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.....	64

CAPÍTULO III

LA SUSPENSIÓN DEL ACTO IMPUGNADO.

3.1. Concepto de Suspensión.....	67 *
----------------------------------	------

3.1.1. La Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	67
3.2. Naturaleza de la Suspensión dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo regulado en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.....	72
3.2.1. Su Duración.....	73
3.2.2. Actos Suspondibles.....	74
3.2.3. Procedencia de la Suspensión.....	75
3.3. Suspensión Provisional y Definitiva.....	76
3.4. Tramitación del Incidente de Suspensión.....	77
3.5. Solicitud de Suspensión respecto del Cobro de Contribuciones y respecto de actos de diversa naturaleza.....	78
3.6. Incidente de Suspensión a la Ejecución.....	81

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA DE LA FRACCIÓN VII, DEL ARTÍCULO 208 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1. Tratamiento actual de la Suspensión regulada en el Artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.....	83
4.1.1. Los Cobros Fiscales.....	86
4.2. Problemática que presenta la Fracción VII del Artículo 208 bis.....	92
4.2.1. La conveniencia de requerir documentos comprobatorios de la procedencia de la Suspensión, tratándose de lo establecido en el Artículo 208 bis fracción VII, párrafos Primero y Segundo.....	92

4.3. Propuesta de reforma a la Fracción VII del Artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero de 2001.....	101
--	-----

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

Es tema de reflexión y de interés, tanto para gobernados como para el Estado la figura de la Suspensión de los actos y resoluciones definitivas en el juicio Contencioso Administrativo, en cuanto a los gobernados porque permite evitar un daño en su esfera jurídica y respecto del Estado porque permite asegurar el cumplimiento de las obligaciones no solo fiscales sino también administrativas a cargo de los gobernados.

Por ello, la ausencia o defecto en la regulación de la figura de la suspensión de los actos o resoluciones impugnados, provoca en las partes carencia de certeza jurídica, que se origina principalmente por la diversidad de interpretaciones de los juzgadores, respecto del artículo 208 bis, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero de 2001.

Por este motivo, en el presente trabajo se pretende exponer de una forma clara, el contenido del citado artículo, a lo largo de sus cuatro capítulos en que se encuentra conformado, los cuales decidimos ir explicando iniciando de una forma general hasta llegar al tema que nos interesa, para poder entender cuáles son los problemas que se presentan en la actualidad en materia Fiscal, y porqué consideramos que debe existir una reforma al artículo que estudiaremos.

Por lo que en el *Primer Capítulo*, expondremos de forma general como se encuentra clasificado el Derecho Mexicano, para después poder ubicar nuestro Derecho Fiscal, partiendo de los artículos Constitucionales en los cuales se encuentra su fundamento. Posteriormente se dará una breve explicación de lo que es la Tributación, los Ingresos del Estado, las Contribuciones, hasta llegar a ver lo

que es tanto lo que es la Obligación Fiscal, como el Crédito Fiscal. Es decir, haremos una ubicación de forma muy general del Derecho Fiscal para poder entender que es lo que estudia y como es que funciona en México.

En el *Segundo Capítulo*, explicaremos lo que es y como se regula la garantía del Interés Fiscal así como lo que es el Depósito dentro de la fracción VII, del artículo 208 bis, del Código Fiscal de la Federación. Esto, con el fin de adentrarnos un poco más a lo que es el tema de estudio, por lo que debemos primeramente entender estos conceptos para más adelante exponer de forma concreta cuales son nuestras conclusiones así como nuestras propuestas.

Por lo que respecta el *Tercer Capítulo*, hablaremos en sí, de lo que es la Suspensión del Acto Impugnado, empezando por principio de cuentas, por lo que es la Suspensión, para posteriormente ubicarnos en lo que es la Suspensión dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo, que es en sí la materia que estamos estudiando, y del cual habla el citado artículo, motivo de la presente tesis. Así estudiaremos de forma más concreta el tema que nos interesa que es precisamente la Suspensión de la Ejecución contra el Cobro de Contribuciones.

De esta manera, en el *Cuarto Capítulo*, analizaremos de forma profunda cuáles son los problemas que consideramos, se presentan al momento de recurrir al citado artículo, ante las autoridades para defender los derechos que se consagran en el mismo, en el cual encontramos que existen aún muchas lagunas, e impiden que se realice una efectiva partición de justicia, en este caso en materia de Contribuciones. Debido a que, si bien es cierto que el legislador previó dar seguridad jurídica a los gobernados al regular una figura en la que se pueda evitar daños de imposible reparación, creando la suspensión del acto impugnado, también lo es que omitió regular la substanciación de la misma.

Dando como resultado la falta de uniformidad en la aplicación del comentado precepto legal.

Por lo que respecta a la fracción VII del artículo 208 bis, se observaron mayores omisiones, por lo que consideramos estudiar esta más a fondo, debido a que el legislador no es claro en la redacción de la misma, provocando así la confusión del contribuyente, dejándolo en muchos casos en estado de indefensión.

Sobre el particular, debido a que esta fracción regula la suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, consideramos que es de suma importancia dejar en claro que es lo que se pretende decir, ya que la Ley no debe interpretarse al arbitrio de los Tribunales, lo cual provocaría la violación al principio de seguridad jurídica.

Aunado a lo anterior, podemos observar que cada vez es más difícil, dadas las circunstancias de nuestro país, realizar oportunamente el pago de contribuciones, debido a que las mismas cada vez son más altas y los ingresos del contribuyente son menores, y si a esto se le suma que se piden muchos requisitos para la interposición de medios de defensa, llegará un momento en que el contribuyente no podrá realizar sus pagos por resultar excesivos, y el Estado dejará de percibir los mismos, por convertirse en créditos incobrables.

No debe pasar inadvertido, que antes de la adición del artículo 208 bis en Código Fiscal de la Federación, dentro del procedimiento contencioso administrativo se establece en diverso incidente de suspensión, regulado en los artículos 227 y 228 del Código Fiscal de la Federación, incidente que actualmente se encuentra vigente, denominado de la suspensión de la ejecución.

En dichos artículos, se establece que los particulares podrán promoverlo contra la negativa de suspensión, rechazo de la garantía ofrecida o reinicio de la ejecución y que las autoridades fiscales también podrán impugnar el otorgamiento de la suspensión cuando no se ajuste a la ley.

Por tanto, en la actualidad dentro del proceso contencioso administrativo se regulan dos incidentes relativos a la suspensión, el primero previsto en el artículo 208 bis que únicamente pueden hacer vales los particulares o contribuyentes.

El segundo de los incidentes, lo es el previsto en los artículos 227 y 228 del Código Fiscal de la Federación, que pueden hacer valer tanto los particulares o contribuyentes como por las propias autoridades. Sin embargo, de una interpretación estricta de dichos artículos se podría concluir que este último incidente únicamente procede respecto de créditos fiscales que por su naturaleza deben garantizarse y no así respecto de los asuntos de carácter administrativo (no fiscales).

Cabe resaltar de este segundo incidente que procede cuando la autoridad administrativa (en la fase oficiosa) no hubiere otorgado la suspensión, rechazado la garantía o reiniciado la ejecución, cuestión diversa de la solicitud en sí misma de suspensión a que alude el artículo 208 bis relativa tanto a los actos administrativos no tributarios como a los tributarios que pueden hacer valer los actores en el juicio contencioso administrativo.

Por los motivos antes expuestos, se sugiere una reforma al artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, en su fracción VII, relativo a la suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, para que tanto gobernados como el Estado puedan llevar a cabo sus fines respectivos.

CAPÍTULO I

UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL EN NUESTRO SISTEMA JURÍDICO.

1.1. Introducción.

Resulta imprescindible para el efecto de iniciarnos, aunque sea de la manera más elemental, en el estudio del Derecho Fiscal, que precisemos su ubicación en nuestro sistema jurídico, para facilitar su comprensión.

Se debe dejar asentado que no existen diversas clases de derecho, sino que éste es único, esto es, que es el tronco común, y las clasificaciones que del mismo existen o se hacen, no son más que, como su nombre lo indica, ramas del derecho, que tomando en consideración los particularismos propios de la materia que regulan, se han sistematizado.

Se hará una explicación somera de lo que es la clasificación del derecho que el tratadista Refugio de Jesús Fernández Martínez¹ considera apropiado para un mejor entendimiento.

1.1.2. Clasificación Clásica del Derecho.

Por *Derecho*, se entiende: el conjunto de normas jurídicas impero-atributivas, que rigen la conducta externa del hombre en sociedad, sancionadas por el Estado.

De este conjunto de normas jurídicas, se derivan dos grandes grupos, las que se refieren a los derechos subjetivos y las relativas al derecho objetivo.

¹ FERNÁNDEZ, Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, edit. Mcgraw-Hill, México 1998, p.p. 2-6.

En el *Derecho Subjetivo*, están comprendidas todas aquellas normas que se refieren al conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley, para realizar determinados actos de satisfacción de sus propios intereses.

El *Derecho Objetivo*, están comprendidas las leyes que rigen las relaciones de los individuos entre sí, de los individuos con el Estado, de éste con aquellos y de los Estados entre sí.

El Derecho Subjetivo, es una facultad y el derecho objetivo es una disposición o conjunto de disposiciones legales que protegen y regulan dicha facultad.

El Derecho Subjetivo, comprende a su vez normas jurídicas, separándolas en tres grupos, que la doctrina ha denominado A) Derechos Subjetivos Públicos, B) Derechos Subjetivos Políticos y C) Derechos Subjetivos Civiles, estos últimos a su vez se dividen en a) personales y b) patrimoniales, y los patrimoniales en reales y de crédito.

A) Los *Derechos Subjetivos Públicos*, son los que tiene el hombre por el sólo hecho de serlo, sin tomar en cuenta su sexo, edad o nacionalidad, basta el hecho de ser hombre para convertirse en titular de estos derechos. Como ejemplos tenemos el derecho a la vida y a la libertad; estos derechos están garantizados en los primeros 29 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea los relativos a las garantías individuales.

B) Los *Derechos Subjetivos Políticos*, son los que tienen los individuos cuando actúan en calidad de ciudadanos, miembros de un Estado. Estos derechos están restringidos sólo a los ciudadanos del país, y para tener tal calidad se requiere ser mexicano, mayor de edad y tener un modo honesto de vivir. Por ejemplo el derecho de votar y ser electo para los cargos de elección popular.

C) Los *Derechos Subjetivos Civiles*, son los que tienen los individuos en sus relaciones de carácter privado. Por ejemplo, el derecho que tiene el padre de educar a los hijos y el derecho que tienen éstos de exigir alimentos a los padres. Los derechos subjetivos civiles, se dividen a su vez en personales y patrimoniales.

a) Son *Derechos Subjetivos Civiles Personales*, los que se relacionan directamente con la persona misma y le están íntimamente unidos; llamados también personalísimos, son inherentes al sujeto, porque éste no puede desprenderse de ellos. Por ejemplo el derecho al nombre, a la propia imagen y al honor personal.

b) Son *Derechos Subjetivos Civiles Patrimoniales*, los que tienen un contenido de carácter económico, o estimable en dinero, y se dividen a su vez en reales y de crédito. Los *derechos reales*, son los que tienen una o varias personas sobre un bien y que traen para quienes no son titulares de dichos derechos, la obligación de abstenerse de perturbar al titular en el goce de los mismos. Por ejemplo el derecho de propiedad. Los *Derechos de Crédito*, se definen como: la facultad que tiene una persona llamada acreedor de exigir a otra llamada deudor el pago de una prestación o la realización de un hecho positivo o negativo.

El Derecho Objetivo, se divide a su vez en A) interno o nacional y B) externo o internacional.

A) El *Derecho Objetivo Interno o Nacional*, comprende las normas jurídicas que se elaboran para regir los actos de los individuos, cuando se realizan dentro del territorio de un Estado mexicano, y las que rigen las relaciones privadas de los mexicanos.

B) El *Derecho Objetivo Externo o Internacional*, se forma por las normas jurídicas que rigen las relaciones de nuestro país y otros Estados, ya sea en tiempo de paz o de guerra, como entidades soberanas entre sí.

El derecho objetivo interno o nacional, se divide en 1) *Público* y 2) *Privado*. El primero se integra por las normas jurídicas que rigen la organización del Estado, la Constitución del Gobierno, las relaciones del Estado con los particulares y de estos con aquél; y el segundo, se forma con las normas jurídicas que rigen las relaciones de los particulares entre sí.

El Derecho Público comprende a su vez las siguientes ramas: Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Penal y Derecho Procesal.

El Derecho Privado de nuestro país, comprende el Derecho Civil y el Derecho Mercantil.

El Derecho Externo o Internacional se divide a su vez en Derecho Internacional Público y Derecho Internacional Privado.

Esta clasificación clásica del derecho, queda perfectamente clara en el siguiente cuadro sinóptico:



1.1.3. Clasificación Contemporánea del Derecho.

Esta clasificación del Derecho Contemporáneo, en oposición a la anterior, o sea la clásica, deriva del inusitado avance científico y tecnológico que se ha impuesto a la época actual en sus diversos aspectos: social, económico, político, moral y cultural.

En consecuencia con tal desarrollo, han surgido nuevas actividades o relaciones, que de alguna u otra forma deben, ser reguladas por el Derecho, de donde surgen nuevas áreas o ramas que están contenidas en códigos o leyes independientes de los tradicionales, o sea, del Derecho Penal y del Derecho Civil.

Son en esencia ramas del derecho de reciente creación. Así tenemos el derecho Agrario, el Derecho del Trabajo, el Derecho Fiscal, el Derecho Electoral, a manera de ejemplos.

En tal virtud, no podemos, ubicar estas nuevas ramas del derecho, ni en el Derecho Público, ni en el Derecho Privado, por que hacerlo sería tanto como pretender cambiar la naturaleza de las nuevas ramas del Derecho.

Estas ramas de reciente creación tienen otro sentido, muy distinto a las contenidas en el Derecho Clásico o Tradicional. Su carácter es eminentemente social o económico, de donde se deriva su incongruencia o incompatibilidad con la clasificación clásica del derecho.

Tomando en cuenta lo anterior y considerando que las nuevas ramas del Derecho atienden a otros aspectos, se formula una clasificación que se denomina contemporánea, en virtud de que estas o se fundamentan en las disposiciones o instituciones de las demás ramas del Derecho que forman la clasificación clásica, a que se ha hecho referencia.

Es importante resaltar que esta clasificación, no atiende al bien jurídico protegido por el Derecho, sino que toma en cuenta el fundamento de sus normas, o sea de donde provienen las normas jurídicas que integran cada nueva rama del derecho.

Para justificar lo anterior podemos citar, a manera de ejemplo, que el derecho del Trabajo no quedaría comprendido ni en el Derecho Público, ni en el Derecho Privado, por contener disposiciones de ambos derechos, pero sí en la clasificación propuesta.

De esta manera, podemos establecer las relaciones de todas las ramas del Derecho de reciente creación y las que continúen surgiendo, como lo son el Derecho Fiscal, Agrario, Eclesiástico, Derecho Electoral, con las ramas del Derecho Público y Privado interno.

Por lo expuesto concluimos, por lo que se refiere a la ubicación del *Derecho Fiscal* en nuestro sistema jurídico, que éste, al igual que el Derecho del Trabajo, el Derecho Agrario, el Derecho Eclesiástico y el Derecho Electoral, es una rama de reciente creación, motivo por el que no se puede ubicar en la clasificación clásica del derecho, encuadrando perfectamente en la clasificación horizontal propuesta.

1.2. Fundamentos Constitucionales del Derecho Fiscal.

Los principios más importantes y de mayor trascendencia, derivados de la organización política del Estado Mexicano y que desde luego tienen repercusión en el ámbito de Derecho Fiscal, los encontramos regulados en los artículos 31, Fracción IV, 36, Fracción I, 73, Fracción VII, IX y XXIX, 74, Fracción IV, 89, Fracción II y IV, 117, Fracciones IV, V, VI, y VII, y 118, Fracción I, Constitucionales.²

² MAYOLO, Sánchez Hernández, *Derecho Tributario*, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición.

1.2.1. Artículo 31 Constitucional.

Este precepto en su fracción IV, que es de la que nos ocuparemos, a la letra manifiesta:

"Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir a los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El análisis de este mandato constitucional, nos lleva a hacer las siguientes consideraciones:

a) Al mencionar el enunciado del artículo, que es una obligación, significa que toda persona que se ubique en algún supuesto de una ley fiscal expedida conforme a derecho, automáticamente adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución, en la forma y términos que la misma ley establezca.

Ahora bien, como las contribuciones son ingresos que el Estado requiere para estar en condiciones de cumplir con sus atribuciones y particularmente sufragar las necesidades públicas, una vez que se ha consagrado su existencia en las normas jurídicas, el Fisco está facultado para que en el caso de que el contribuyente no las cubra oportuna y voluntariamente, hacerlas efectivas mediante el ejercicio de la facultad económica-coactiva que le otorga la Constitución Política Federal y que se reglamenta en el Código Fiscal de la Federación.

En tales condiciones, este principio de obligatoriedad en materia fiscal, debe entenderse en el sentido de que cubrir las contribuciones por la persona que legalmente las tiene a su cargo no es un simple deber, sino una auténtica

obligación pública, cuyo incumplimiento puede ocasionar severas consecuencias para el obligado.

b) El concepto de contribuir que usa la ley, debe entenderse en su acepción más amplia, es decir, entendiendo con ello, no solamente a los impuestos sino también a las contribuciones especiales que el Estado puede establecer. Esto significa que el término de contribución representa el género y el término impuesto, la especie.

c) Por lo que hace a que los tributos deben destinarse para los gastos públicos, significa que es con la finalidad de costear los servicios públicos, que el Estado proporciona, mismos que se traducen para el particular en un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, pues sería ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de gravámenes sin entregarles nada a cambio y de ahí precisamente la consecuencia, que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos, que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.

La expresión de gasto público, teniendo como apoyo legal los artículos 73, fracción VII; 74, fracción IV, y 126, de la Constitución, debe entenderse como la erogación hecha por la Federación, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

1. Que se efectúe a través de la Administración Activa o Administración Pública Federal, es decir, por las Secretarías de Estado o Departamento Administrativo.
2. Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que integran la Administración Pública Federal, funciones que se encuentran reguladas en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
3. Que el gasto esté previsto en el Presupuesto de Egresos, ya que de no ser así se violaría el artículo 126, Constitucional, que establece: "No podrá hacerse pago

alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por ley posterior".

4. Que la erogación se haga con cargo a la partida respectiva, ello es debido a que el sistema del Presupuesto no permite pago alguno en exceso, de lo que esté comprendido en ella.
5. Que la contribución sea para la Federación, Estado y Municipio en que se resida, significa que con tal expresión se reconoce por la Constitución la existencia de los tres poderes tributarios mexicanos y que en un momento dado pueden estar en juego.
6. Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.

Estas dos exigencias esenciales, que toda contribución debe satisfacer, es uno de los puntos más debatidos dentro de nuestro sistema tributario razón por la cual, previamente a los conceptos y conclusiones que se puedan llegar, conviene hacer referencia a los antecedentes de la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución General de la República.

Lo más evidente de las influencias teóricas en los redactores de este precepto legal es de Adam Smith, quien en su clásico tratado "Investigación sobre la Naturaleza y Causa de la Riqueza de las Naciones" publicado en el año de 1776, adelantándose a la función liberal del impuesto y abriendo el camino para su verdadero sentido en el Estado moderno, considera que los "ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal".

En la Declaración del Constituyente de Francia de 1789, se consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la Administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades" (Artículo 13).

Esta teoría constitucional, está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos y en el supuesto de que la aportación debe ser atendiendo a la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por primera vez que el impuesto sea un sacrificio, tal como lo sostuvo la teoría económica del siglo XVII, y de gran parte del siglo XVIII.

La Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812, que junto con la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, son antecedentes de las diversas Constituciones Mexicanas a partir de 1814, estableció en su artículo 8, que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado", y en sus artículos 339, y 340, estatuyó que "las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos.

La Constitución de Apatzingan en sus artículos 36, y 41, regulan todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, al decretar que "las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad", por lo que "es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos".

La primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, en su artículo 3º, fracción II, establece que "es obligación del mexicano cooperar a los gastos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le comprendan".

Este principio constitucional, se repitió en el artículo 14, de las Bases de Organización Política de la República Mexicana de 1843, y en su artículo 4º, del Estatuto Orgánico Provisional de 1856, expedido por Ignacio Comonfort.

La Constitución de 1857, en su artículo 31, puntualiza: "Es obligación de todo mexicano: III.-Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del

Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción II, del artículo 31, de la Constitución de 1857, al incluirla como la fracción IV, del mismo artículo 31.

La proporcionalidad y equidad exigida para el impuesto por la fracción IV del vigente artículo 31, de la Constitución de 1917, está concorde con los antecedentes constitucionales mencionados y con la doctrina económica-política en que se inspiró la Declaración Francesa de 1789, y la Constitución de Cádiz de 1812, y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser "en atención a sus facultades" (posibilidades) como propuso dicha Declaración Francesa, o "en proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades" del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz.

Todo lo anterior, sistematizado en una doctrina del impuesto, que desde luego es aplicable en México, no lleva a las siguientes conclusiones:

1. Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos;
2. Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades; y
3. Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores tendrán que ser también esas contribuciones.

Tomando en cuenta estos antecedentes teóricos y legislativos, pasamos a continuación a ocuparnos de lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad de los impuestos.

La proporcionalidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven al contribuyente atendiendo a su capacidad económica, distribuyendo la carga tributaria equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes, con el objeto de que no tenga que ser soportada tan sólo por una o varias fuentes en particular.

La equidad, es un principio en cumplimiento del cual, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, con excepción de las cuotas, tasas o tarifas que deben inspirarse en un criterio de progresividad.

Como los principios apuntados, según una corriente de la doctrina, constituyen un solo principio indivisible y en nuestra opinión se trata de dos importantes y debatidas máximas constitucionales, conviene señalar algunas diferencias que existen en ambas, para apoyar nuestra decisión.

1. Mientras que la Proporcionalidad atiende a la capacidad económica del contribuyente y a una correcta distribución de la carga fiscal entre las fuentes de riquezas existentes en una Nación, la Equidad se refiere a la igualdad del contribuyente ante la ley.
2. La proporcionalidad está vinculada con la economía de un país, mientras que la Equidad se relaciona con la postura del contribuyente frente a la ley fiscal.
3. La proporcionalidad atiende fundamentalmente a las cuotas, tasas o tarifas tributarias, en cambio la Equidad a los demás elementos del tributo.
4. La proporcionalidad debe inspirarse en criterios de progresividad y la Equidad en una noción de igualdad.
5. La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida quienes obtienen mayores ingresos en comparación con aquellos que los obtengan en menor escala. Por su parte la Equidad implica tratar a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.

6. La Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de las personas, mientras que la Equidad atiende fundamentalmente a los supuestos establecidos en la ley, relativos al nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.

Abundando sobre los principios de proporcionalidad y equidad de los impuestos y con el objeto de tener una mejor y más amplia comprensión de los mismos, conviene hacer referencia a otro de los principios de las contribuciones, que es el de Generalidad, así como a lo que se conoce con el nombre de Fuente de Imposición de los tributos.

En cumplimiento del principio de generalidad, todos los gobernados tienen la obligación de pagar impuestos cuando poseen capacidad contributiva y además realizan el hecho generador del crédito fiscal, esto es, el objeto del impuesto.

Se entiende que un gobernado tiene capacidad contributiva, cuando por los ingresos que percibe denota aptitud económica para contribuir a los gastos públicos, y la cuantificación de esa aptitud jurídica corresponde al legislador, el cual para tal efecto debe tomar en cuenta elementos reales y concretos.

Se señala que se realiza el hecho generador del crédito fiscal, cuando el contribuyente hace realidad el supuesto de la ley y en consecuencia se convierte en sujeto pasivo del impuesto, es decir, cuando a través de la conducta que realiza una persona, ésta encaja en la hipótesis de la ley que prevé la obligación de pagar un tributo, entonces tendrá que cubrirse.

Por lo que hace a la fuente de imposición de un tributo, podemos definirla como el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos del rendimiento del capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Ahora bien, el límite constitucional a la facultad del legislador para decretar un gravamen, a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no acabar, jamás destruir, la fuente de imposición fiscal porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos.

Por otra parte y tomando en cuenta la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, lo recomendable es la existencia de contribuciones progresivas que se traducen en que a medida que sea mayor potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el gravamen a cubrirse, aunque invariablemente en proporción a su capacidad contributiva personal o real y desde luego no quedando a juicio de la autoridad determinar una tarifa progresiva, sino que ésta deberá cuantificarse atendiendo a las funciones que solventa el impuesto en la sociedad, mismas que están registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de una Nación.

En síntesis, la cuantificación de un impuesto debe entenderse vinculada estrechamente con la capacidad económica de los contribuyentes, la que a su vez debe ser gravada conforme a tarifas progresivas.

En apoyo de lo anterior, cabe traer a colación el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a cuyo tenor: "Todos son llamados a contribuir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad que son con justeza la proporcionalidad de que trata la fracción IV del artículo 31 de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva está en relación inmediata con la capacidad contributiva del obligado a satisfacer el tributo y a las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la Nación" (Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. -1969.-Sala Administrativa.- pág. 52).

En resumen de lo que se expuso anteriormente, tenemos que un tributo es *proporcional* cuando se aplica por igual, a todos aquellos individuos que se coloquen en la misma situación o circunstancia que conforme a la ley da origen a que tenga que cubrirse el gravamen.

Un tributo es *equitativo* cuando el impacto sea el mismo, para todos los contribuyentes comprendidos en la misma situación.

Debe hacerse notar que la consecuencia fundamental de este principio de legalidad, es que sólo la ley puede y debe especificar los elementos estructurales básicos de los impuestos, como son: el sujeto pasivo, las cuotas, las tasas, las sanciones y de una manera muy especial el hecho imposible, o sea, el supuesto que al presentarse origina que tenga que pagarse el gravamen.

Ante tal panorama tenemos, por una parte, que ninguna autoridad hacendaria puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Con la existencia de esta garantía elemental de seguridad jurídica para los ciudadanos, tenemos que constituye la mejor y más consistente barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detectando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados, como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos, vejaciones y confiscaciones.

Por la importancia y utilidad que reporta conocer la opinión del Máximo Tribunal Mexicano, sobre la expresión constitucional que analizamos y saber a nivel de criterio jurisprudencial el alcance del principio de legalidad tributaria que contiene, a continuación se transcribe:

"...examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de la que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, ya a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

"Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben de considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles". (Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo LXXXI, página 6374).

1.2.2. Artículo 36 Constitucional.

Este precepto establece que:

"Son obligaciones del ciudadano de la República:

I. Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista; así como también inscribirse en el Registro Nacional de Ciudadanos, en los términos que determinen las leyes.

La organización y el funcionamiento permanente del Registro Nacional de Ciudadanos y la expedición del documento que acredite la ciudadanía mexicana son servicios de interés público, y por tanto, responsabilidad que corresponde al Estado y a los ciudadanos en los términos que establezca la ley;

..."

De lo anterior, interesa para nuestro estudio la obligación que tiene todo ciudadano de inscribirse en el catastro municipal que le corresponda, la cual analizada dentro del ámbito fiscal, significa que se trata de una medida de control fiscal y que a nivel federal representa la base constitucional de la existencia legal del Registro Federal de Contribuyentes, que a su vez constituye uno de los pilares de suma importancia para lograr una mayor recaudación de contribuciones y un medio para combatir la evasión.

Por lo que hace a las disposiciones legales que se ocupan de reglamentar lo relativo al Registro federal de Contribuyentes, se encuentran contenidas en los artículos 14, a 25, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, la falta de observancia, sin causa justificada, de la obligación constitucional que nos ocupa ocasiona la siguiente consecuencia.

Según el artículo 38, fracción I, de la propia Constitución Federal, provoca la suspensión por un año de los derechos y prerrogativas consignadas en el artículo 35, o sea, votar en las elecciones populares; poder ser votado para todos los cargos de elección popular; asociarse para fines políticos; tomar las armas en el Ejército o Guardia Nacional y ejercer el derecho de petición, todo ello sin perjuicio

de la aplicación de otras sanciones que las leyes que se ocupen sobre la materia, señalen.

Atento a la existencia de la obligación que se comenta, suele plantearse la interrogante ¿No constituye una limitación a la garantía de trabajo prevista en el artículo 5, Constitucional?

Definitivamente no, porque tal obligación no tiene más finalidad que facilitar al Gobierno mexicano el conocimiento de los datos que la fracción I del artículo 36 señala y que se traduce en una mera medida de control.

1.2.3. Artículo 73 Constitucional.

En éste artículo se establecen las facultades del Congreso de la Unión.

Consideramos que lo relativo a la materia fiscal, lo encontramos en las fracciones VII, IX y XXIX, del comentado precepto legal, que a continuación se transcribe.

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:}

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

...

IX. Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones;

...

XXIX-A. Para establecer contribuciones:

1° Sobre el comercio exterior;

2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4° y 5° del artículo 27;

3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5° Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal; y
- g) Producción y consumo de cerveza.

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

El congreso de la Unión tiene atribuciones limitadas de acuerdo con el principio de distribución competencial que rige entre los estados y la Federación, contenido en el artículo 124, de la Constitución la que delimita expresamente el ámbito de acción del Poder Legislativo federal.

Materia tributaria. Con base en los principios que establece la fracción IV, del artículo 31, constitucional, las obligaciones tributarias deben establecerse en leyes; y en el ámbito federal este artículo señala las actividades que pueden ser gravadas mediante las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto (fracción VII). Compete al Congreso establecer contribuciones sobre comercio exterior; sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4, y 5, del artículo 27; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza (fracción XXIX).

También en otras actividades complementarias relacionadas con hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, energía eléctrica, energía nuclear, etcétera (fracción X).

1.2.4. Artículo 74 Constitucional.

"Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la cuenta pública del año anterior.

...".

Este precepto de la ley Fundamental Mexicana regula, según se desprende de la fracción IV, los tres momentos de la actividad financiera del Estado.

En efecto, el numeral que nos ocupa establece la triple facultad económica-financiera que tiene a su cargo la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la cual consiste en:

a) Revisar la cuenta pública del año anterior, tarea que tiene por objeto conocer los resultados de la gestión financiera; comprobar si la misma se ha ajustado a los criterios señalados en el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

En el caso de que aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas del presupuesto o no existiera exactitud o justificación de los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

b) Discutir y aprobar las contribuciones que conforman el presupuesto de Ingresos de la Federación.

c) Examinar, discutir y aprobar el presupuesto de egresos de la Federación.

Atento a lo anterior, debemos dejar asentado que tanto el presupuesto de ingresos como el de egresos, tienen una duración anual y consecuentemente las leyes secundarias que regulan cada uno de sus renglones tienen igual duración, lo que se traduce en que toda la legislación fiscal federal debe ser renovada cada año.

A mayor abundamiento transcribiremos el comentario de una Constitución Política comentada respecto de este tema.³

Las fracciones II, III, y IV, del artículo comentado se refieren a las facultades hacendarias que merecieran fusionarse en una sola o mejor, suprimir las dos primeras fracciones de antigua manufactura, para dejar vigente la fracción IV que, por extensa, es explícita por sí.

La Comisión de Vigilancia de la Cámara de Diputados ha tenido bajo su cargo el funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda.

Esta función, ejercida en principio por los diputados integrantes de la Comisión, tuvo que depositarse, debido a su especialización y complejidad, en un órgano u "oficina", como lo designa la fracción III al referirse al libre nombramiento de sus jefes y empleados por la Cámara.

Estas funciones deben armonizarse con las atribuciones del Congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto (artículo 73, fracción VII, constitucional) a través de una ley de ingresos que anualmente se tendrá que aprobar; así como la facultad del Ejecutivo federal para instrumentar la planeación en todas sus vertientes, de acuerdo con el artículo 26, constitucional. De esta manera, el presupuesto es el primer paso de todo proceso financiero

³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 1985.

constitucional, lo cual daría una preeminencia a la Cámara de Diputados sobre el propio Congreso, el cual expide la Ley de Ingresos, y frente al Poder Ejecutivo federal. La obligatoriedad del presupuesto de egresos de la Federación se determina en el artículo 126, constitucional.

El presupuesto de egresos es la relación de los gastos que anualmente erogarán los poderes de la Federación. La formulación del proyecto de presupuesto corresponde al Poder Ejecutivo.

Una vez ejercido el presupuesto, la cuenta pública del año anterior debe ser presentada ante la Comisión Permanente del Congreso dentro de los primeros diez días de junio.

La oficina de la Contaduría Mayor de Hacienda procederá a la revisión de la cuenta pública y, al encontrar alguna irregularidad deberá notificarla a la Comisión Permanente o, en caso de estar sesionando, a la Cámara de Diputados.

La función revisora de la cuenta pública es, sin lugar a dudas, una de las funciones más importantes de la Cámara de Diputados y del Congreso de la Unión en general. Ante la decadencia de las tareas legislativas del Congreso, la función actual de los parlamentos debe cobrar nuevos rumbos hacia la supervisión de los actos del Poder Ejecutivo.

1.2.5. Artículo 89 Constitucional.

"Las Facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

...

II. Nombrar y remover libremente a los secretarios del despacho, remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda, y nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las leyes;

...

IV. Nombrar, con aprobación del Senado, los coroneles y demás oficiales superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea nacionales y los empleados superiores de Hacienda;

...".

El precepto citado enumera las facultades y obligaciones del Presidente, entre los cuales se encuentra nombrar o remover a los empleados superiores de Hacienda, contenidos en las fracciones II y IV.

Las facultades que se confieren son aquellas que corresponden y han correspondido siempre, salvo ligeras variantes, a todos los Presidentes de México.

Son facultades muy importantes, que configuran a un Ejecutivo fuerte, pero nada anormal, no sobre todo, fuera de la Constitución. Ahí está la clásica potestad reglamentaria, o poder reglamentario que es, en palabras de Ramón Rodríguez la facultad natural de todo ejecutivo, consistente en la ejecución de las leyes y en la expedición de aquellas disposiciones reglamentarias que se necesiten para tal objeto.

Además de este poder reglamentario, el presidente goza de otra serie de facultades relativas al nombramiento de sus más cercanos colaboradores; de los empleados de confianza de la administración pública federal; nombra también con la ratificación del senado a los ministros y agentes diplomáticos; empleados superiores de Hacienda, cónsules generales, así como coroneles y demás oficiales del Ejército, la Armada y la Fuerza Aérea, así como los ministros de la Corte.

El origen de estas facultades se ubica en el Acta Constitutiva del 31 de enero de 1824 y en la Constitución de 4 de octubre del mismo año. A su vez estas

facultades fueron tomadas del texto de la Constitución de Cádiz de 1812 y de la Constitución de Cúcuta de 1851.

1.2.6. Artículo 117 Constitucional.

"Los Estados no pueden, en ningún caso:

...

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

...".

El precepto legal que se comenta nos habla acerca de las prohibiciones que tienen los Estados en algunas materias. Así, las facultades prohibidas a los Estados puede clasificarse en absolutas y relativas: las primeras se contienen en el artículo 117, y se les identifica como absolutas por que en ningún caso y por ningún motivo podrán realizarlas. Las segundas, en principio, no pueden ser desplegadas por los Estados; sin embargo, con autorización del Congreso de la Unión, podrían llevarlas a cabo, en términos de las reglas que se contienen en el artículo 118, constitucional. De esta manera, resulta incontestable que el artículo 117, constitucional, encuentre su justificación existencial en la necesidad de mantener el pacto federal por medio de la clara determinación de competencias entre la Federación y las entidades federativas.

Las prohibiciones establecidas por el precepto atienden a materias de naturaleza política, económica y tributaria, de los cuales abordaremos la materia económica y tributaria por ser el tema de nuestro estudio.

Materia económica. En este rubro se ubican las prohibiciones relativas a la normatividad monetaria y al control financiero.

Materia tributaria. En la fracción III del precepto que se comenta, se evita que los estados emitan estampillas o papel sellado. Esto es, la Constitución prohíbe a los estados que utilicen esta forma de recaudar impuestos que es de exclusiva de la Federación.

En la fracción IV, el precepto reitera la garantía constitucional de libre tránsito que se contempla en el artículo 11, de la ley fundamental, prohibiendo a los estados que graven el tránsito de personas. La misma fracción protege la libertad de comercio al disponer que los estados no pueden gravar el tránsito de mercancías.

Por su parte, la fracción V, el artículo impide que las entidades establezcan obstáculos al ingreso de mercancías destinadas a quedarse en sus territorios y también en relación con la salida de las mercancías de los límites de los estados.

La hipótesis que contempla esta fracción es diferencia de la anterior en el hecho de que no contempla el fenómeno del tránsito de mercancías, es decir, el paso de efectos o cosas por el territorio del estado, que es el objeto regulado por la fracción IV.

En la fracción VI, se proscribe la figura del impuesto alcabatorio que tanto daño causó a la economía nacional. Efectivamente, esta fracción evita que los estados realicen exacciones a través de aduanas locales en relación con la circulación y el consumo de efectos nacionales o extranjeros, prohibiendo también que dichas

entidades requieran a los gobernados la documentación que acompañe la mercancía, el registro de la misma o la práctica de inspecciones.

En la fracción VII se imposibilita a los estados a expedir y mantener leyes y reglamentaciones que impliquen diferencias de impuestos o requisitos en función de la procedencia de las mercancías nacionales o extranjeras, ya que de otra manera la contribución que establecieran las entidades federativas sería proteccionista respecto de unos artículos y discriminatoria para otros. Esta situación se traduciría en una injusta diferenciación de impuestos frente a productos semejantes, provocándose, en tal hipótesis, el quebrantamiento del principio de igualdad de los gobernados frente a la ley.

En la fracción IX dispone que los estados de la República no pueden gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma diferente o con cuotas mayores de aquellas que el Congreso de la Unión autorice.

1.2.7. Artículo 118 Constitucional.

“Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

...”.

Como se observó al examinar el artículo 117, dicho precepto y el que ahora se comenta, forman parte de las reglas que delimitan las competencias de la Federación y de los estados. En el primero se contiene una serie de prohibiciones absolutas que en ningún caso y por ningún motivo deben pasar por alto los estados de la República porque se afectaría severamente la estructura del Estado Federal mexicano; tratándose, en tal precepto, la serie de impedimentos y prohibiciones que en forma absoluta vedan la actividad de los estados en las materias que el propio artículo determina. En el segundo caso, el del artículo 118,

también encontramos una relación de prohibiciones que se imponen a los estados pero no de manera absoluta.

En la fracción I, se prohíbe a los estados establecer derechos de tonelaje, de puertos y demás contribuciones relativas al comercio exterior. Resulta afortunada la prohibición porque las facultades a que se refiere corresponden exclusivamente a las autoridades federales de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 73, fracciones IX y XXIX, en tanto que establece como atribuciones del Congreso de la Unión las de impedir que en el comercio entre los estados se establezcan restricciones y la de establecer contribuciones sobre el comercio exterior.

Sin embargo, la disposición constitucional que examinamos contiene la hipótesis en la cual, con autorización del Congreso de la Unión, los estados podrían establecer derechos de tonelaje, de puertos y contribuciones al comercio exterior. Debe tomarse en cuenta que tal hipótesis no es práctica ni viable, ya que no se justifica una delegación de facultades del Congreso de la Unión a favor de los estados, en materias que por su naturaleza sólo tienen sentido cuando dichas facultades de la federación.

1.3. Principios de la Tributación.

1. Principios teóricos.⁴

a) Justicia. Todos deben contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y conforme a su capacidad económica.

Se satisface este principio, cuando en el impuesto existe:

Generalidad. Significa que todos los que tienen capacidad contributiva y realicen el hecho generador del crédito fiscal, deben pagar impuestos.

Uniformidad. Significa que todas las personas son iguales frente al tributo.

⁴ SÁNCHEZ, Hernández Mayolo, *Ob Cit.* p. 150.

b) Certidumbre. Todo impuesto debe tener fijeza en sus elementos esenciales (sujeto, objeto, tasa, fecha de pago, sanciones, etc.).

c) Comodidad. La ley que establece el tributo, debe mencionar la fecha más conveniente para su pago.

d) Economía. El costo de la recaudación y administración del impuesto debe ser el mínimo para poder justificar su existencia.

2. Principios Jurídicos.

A) *Constitucionales.* Se contienen en las normas de naturaleza fiscal consagradas en la Constitución Federal.

a) Principios derivados de los preceptos que consagran las garantías individuales. Artículo 1º, 5º, y 33. Establecen garantías de igualdad y libertad de trabajo. Se infringen por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 8º. Establece el derecho de petición que se reglamenta en materia fiscal a través de la negativa ficta que prevé el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 13. Prohíbe las leyes privativas y los tribunales especiales.

Ley privativa, es la que establece situaciones concretas que afectan a casos o personas determinadas individualmente.

Tribunal especial, es el que se crea después de realizado un hecho, procede a juzgarlo y en seguida desaparece, o sea, que no es permanente en sus funciones, ni conoce de un número indeterminado de negocios.

Artículo 14. Contiene las garantías de irretroactividad de la ley; de audiencia; de legalidad.

Artículo 16. Contiene garantías de seguridad jurídica, que consisten en que todo acto de autoridad:

- a) Debe emanar de autoridad competente.
- b) Debe estar fundado y motivado legalmente.
- c) Debe ser por escrito y entregarse al interesado.

Artículo 17. Establece tres principios: Nadie puede hacerse justicia por sí mismo; quedan prohibidas las costas judiciales y prevé lo relativo a los delitos fiscales.

Artículo 21. Consagra el derecho de las autoridades judiciales para imponer penas; la competencia de las autoridades administrativas para sancionar por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, así como la facultad para imponer multas administrativas a los trabajadores asalariados o independientes, mismas que no podrán exceder de un día de salario o de ingreso.

Artículo 22. Prevé lo relativo a la prohibición de las multas excesivas, penas inusitadas y penas trascendentales.

Penas Trascendentales. Se presenta cuando se sanciona a una persona por una infracción de la cual es ajena.

Artículo 23. Consagra el derecho de que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo ilícito. Si la conducta ocasiona doble consecuencia, debe seguirse un solo procedimiento.

Artículo 28. Prohíbe las exenciones de impuestos. Será legal este privilegio si está regulado en la ley y el interesado satisface los requisitos exigidos para tal efecto.

b) Principio referidos a la política económica.

Están representados por los conceptos constitucionales y los conceptos referidos al Poder Tributario del Estado.

B) *Ordinarios*. Se contienen en las normas consagradas en los ordenamientos fiscales secundarios (Ley de Ingresos de la Federación, Leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos y el Código Fiscal de la Federación).

1.4. Ingresos Públicos del Estado.

Concepto. Es todo bien susceptible de apreciación en dinero, que el Estado obtiene con base en ley.

Los ingresos públicos se pueden clasificar según la doctrina en:

- a) *Ordinarios*. Los que se perciben regularmente en cada ejercicio fiscal.
- Extraordinarios*. Los que se perciben excepcionalmente para hacer frente a necesidades imprevistas.
- b) *Federales, Estatales y Municipales*. Según sea la entidad que los perciba.
- c) *Originarios*
Derivados. Los provenientes de patrimonios ajenos al Estado.
- d) *Tributarios*. Los provenientes de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones especiales.
- No Tributarios*. Los demás ingresos públicos, no clasificables como tributarios.

Su clasificación conforme al Código Fiscal de la Federación del cual nos ocuparemos por su relación con el tema de estudio es:

1. Contribuciones.
 - a) Impuestos
 - b) Aportaciones de seguridad social.
 - c) Contribuciones de mejoras.
 - d) Derechos.
 - e) Accesorios.
2. Aprovechamientos.
3. Productos.

Contribuciones Especiales. Son las prestaciones legales obligatorias a cargo de las personas que obtiene un beneficio específico, derivado de la realización de una obra o servicios públicos o de especiales actividades del Estado.

Es una prestación; su pago es obligatorio; debe estar establecida en ley al tratarse de un servicio público prestado o de una obra ejecutada, la aportación debe ser inferior al valor de su costo.

Se clasifican en:

- a) **Contribuciones de mejoras.** Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- b) **Contribuciones parafiscales.** Son las exacciones recabadas por ciertos entes públicos, para asegurar su funcionamiento autónomo.

Clasificación conforme a la Ley de Ingresos de la federación. En esta ley se contienen los diversos renglones que originan los ingresos necesarios para cubrir el presupuesto anual de egresos.

1.4.1. Contribuciones, Aprovechamientos y Productos.

El Código Fiscal de la Federación vigente, hace una clasificación tripartita de los ingresos públicos federales en contribuciones, aprovechamientos y productos y su recaudación, aunque de destinen a un fin específico, se hace por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

CONTRIBUCIONES.

Son prestaciones, normalmente en dinero y excepcionalmente en especie, establecidas en la ley, a cargo de las personas físicas o morales, mexicanas o

extranjeras, que deben enterarse al ente público con facultades para percibir las y que se destinan a satisfacer los gastos públicos.

Dentro del rubro de Contribuciones se incluyen: los impuestos; las aportaciones de seguridad social; las contribuciones de mejoras y los derechos, además de los accesorios de tales contribuciones que son: los recargos; las sanciones; los gastos de ejecución y la indemnización.

A) *Impuestos*. Según el artículo 2º fracción I del Código Tributario Federal, son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos y sus accesorios.

B) *Aportaciones de seguridad social*. El artículo 2º, fracción II del Código referido, las define como las contribuciones establecidas en ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

En el campo de la doctrina, a este tipo de contribuciones especiales, se les conoce con la denominación de contribuciones parafiscales.

Desde luego, esta figura tributaria además de tener las características generales de las contribuciones especiales, goza de las propias y son las siguientes:

- a) No se incluye su producto en el presupuesto del Estado.
- b) En condiciones normales la recaudación no está a cargo de los organismos fiscales del Estado, sino que la autoridad legalmente encargada de administrar las aportaciones de seguridad social, cuenta con los elementos propios para la recaudación y exigibilidad de las mismas.
- c) El importe de lo recaudado no ingresa a la tesorería del Estado, sino directamente al patrimonio del ente recaudador y administrador de los fondos. En

cuanto a la naturaleza jurídica de esta clase de contribuciones, no existe uniformidad.

Una corriente doctrinal, sostiene que las aportaciones de seguridad social no son, tributos, ya que éstos tienen un carácter esencialmente político y aquellas contribuciones responden a exigencias económico-sociales.

Otra corriente a la cual nos adherimos, sostiene que son tributos y las hacen figurar dentro del rubro de contribuciones especiales.

Refiriéndonos concretamente a las aportaciones de seguridad social, la Ley de Ingresos de la Federación les da tal carácter a las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; a las cuotas para el seguro social a cargo de patrones y trabajadores; a las cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, a cargo de los citados trabajadores y a las cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.

C) *Contribuciones de mejoras*. Conforme a lo dispuesto en el artículo 2° fracción III del Código Fiscal de la Federación, son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa para obras públicas.

Bajo este rubro, la Ley de Ingresos de la Federación considera a la Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

D) *Derechos*. El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° fracción IV, los define como las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta al Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación.

De este concepto legal se desprenden como características primordiales de los derechos o tasas que es el término doctrinalmente empleado, las siguientes:

a) Son contribuciones, porque se establecen por el Estado en ejercicio de su poder tributario, en términos de las disposiciones constitucionales y legales respectivas.

b) Son prestaciones obligatorias, cuando se coincide con la situación o hipótesis que la ley contempla como su hecho generador, es decir, cuando se haya prestado un servicio público o se haya usado o aprovechado el bien de dominio público a favor de una persona, ésta quedará obligada al pago del gravamen correspondiente.

c) Son prestaciones normalmente en dinero, que deben cubrirse antes o después, según el caso, de que la administración pública haya prestado el servicio público solicitado o autorizado el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

En la legislación mexicana federal, se prevé la regla de que los derechos se cubran en dinero, sea en efectivo, con cheques personales del interesado o con giros postales, telegráficos o bancarios.

No obstante lo anterior, excepcionalmente, puede presentarse el supuesto de que los derechos se cubran en especie, porque en algún caso así lo acuerde la administración fiscal, o que seguido el procedimiento administrativo de ejecución en este renglón, se adjudiquen a dicha administración los bienes secuestrados.

d) Se generan por la prestación de un servicio por parte del Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación. Si bien algunos de los servicios públicos que causan los derechos tienen el carácter de obligatorios para los gobernados, en su mayoría

son voluntarios, dado que queda a voluntad del administrado el solicitar o hacer uso de los mismos.

e) Su naturaleza comprende a los recargos, las sanciones y otros accesorios. Significa que si el obligado a cubrir los derechos no lo hace oportunamente se generarán recargos. Asimismo se podrá incurrir en sanciones, por violaciones a las normas tributarias vinculadas con estas contribuciones; en gastos de ejecución de presentarse el cobro coactivo de los propios tributos y la indemnización de los 20% por la devolución de cheques sin fondos o no pagados, por los que el contribuyente haya enterado estos ingresos públicos. Al considerarse a los mencionados accesorios de la misma naturaleza que los derechos, lo que se recaude por concepto de aquellos se acumulará en el rendimiento de estos.

f) Se destinarán para cubrir el costo del servicio prestado o los gastos derivados del uso o aprovechamiento del bien de dominio público. Significa que lo que se obtenga por concepto de un determinado derecho, se utilizará para sufragar los gastos que se efectúen en la compra de material, en el pago del personal, en el mejoramiento de las instalaciones y en general para cubrir las erogaciones vinculadas con el servicio público o el bien de dominio público correspondiente.

E) Accesorios de las contribuciones. Conforme al artículo 21 del Código Fiscal de la Federación es la indemnización que debe cubrirse al fisco federal por la falta de pago oportuno de una contribución. Para la cuantificación de los recargos se aplicará incrementada en un 50%, la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el Costo Porcentual Promedio de captación de Recursos del Sistema Bancario, proporcionado por el Banco de México.

Sanciones. Son los castigos que la autoridad impone a quien viola una ley fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe.

Gastos de ejecución. Son las prestaciones que debe cubrir el deudor de un crédito fiscal, originados en el procedimiento de ejecución seguido en su contra, por la falta de pago oportuno de una contribución.

También tienen la naturaleza de gastos de ejecución, las erogaciones extraordinarias en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución mismas que comprenden las derivadas del embargo precautorio; el embargo en la vía administrativa; las del transporte de los bienes embargados; del avalúo; de impresión y publicación de convocatorias y edictos; de inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro Público; de obtención del certificado de liberación de gravámenes; de honorarios de depositarios y peritos así como de los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

APROVECHAMIENTOS.

Se entiende por tal, los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que se obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Respecto de las empresas de participación estatal, que pueden ser mayoritarias o minoritarias, también son entidades pertenecientes a la administración pública paraestatal pero se diferencian de los organismos descentralizados en cuanto que en ellas y desde luego referidas a las mayoritarias, el Gobierno Federal normalmente es propietario del 50% o más del capital social; en éste figuran acciones de serie especial que sólo pueden ser suscritas por el Gobierno Federal y tal autoridad es la facultad para nombrar a la mayoría de los miembros del consejo de administración de dichas empresas.

PRODUCTOS.

Estos ingresos, son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.

Con la existencia de esta fuente de ingresos, se confirma que el Estado está dotado de una doble personalidad, esto es, que puede actuar como autoridad con poder de mando, lo que se manifiesta claramente cuando establece y cobra los impuestos.

Asimismo puede llevar a cabo actos dejando a un lado su investidura de autoridad, caso en que se desarrolla como un particular o sea realizando actividades que no corresponden a sus funciones de derecho público, lo que se observa en los contratos de arrendamiento que celebra como inquilino, respecto de bienes inmuebles que destina a la instalación de oficinas para alguna de sus dependencias.

1.5. Obligación Fiscal.

Antes de llegar a un concepto acerca de lo que debe entenderse por obligación fiscal, conviene hacer referencia a lo que se entiende en general por Obligación desde el punto de vista jurídico.

Obligación, es la necesidad jurídica de conservarse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, (pecuniaria o moral), a favor de un sujeto que eventualmente pueda llegar a existir.⁵

A mayor abundamiento podremos definir a la obligación de la siguiente manera:

Obligación, es el vínculo jurídico en virtud del cual, una persona llamada deudor, está obligada para con otra, llamada acreedor, a una prestación determinada.

Del anterior concepto, se desprenden los siguientes elementos:

- a) Un sujeto pasivo o deudor, que es la parte que tiene a su cargo la obligación.
- b) Un sujeto activo o acreedor, que es la parte a cuyo favor está el derecho.
- c) Una relación jurídica, que surge entre los sujetos mencionados.
- d) Un objeto, que es el contenido de la obligación y puede consistir en un dar, un hacer o un no hacer.

⁵ GUTIERREZ González, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, edit. Cajica, quinta edición, México 1978.

Tomando como antecedente el concepto apuntado, es indubitable que el Derecho Fiscal para su integración necesita del soporte de conceptos, instituciones y procedimientos del resto de las materias que conforman la ciencia jurídica, se puede definir la *Obligación Fiscal*, como la relación jurídica que se presenta entre el Fisco y el contribuyente, la cual puede originar un dar algo o un hacer o no hacer determinada conducta.

Analizando este concepto, observamos que lo integran los siguientes elementos:

El sujeto activo, que recae generalmente en el fisco, en cualquiera de sus tres potestades tributaria: Federación, Estado o Municipio, y constituye el órgano facultado para recibir, y en su caso, exigir el pago o cumplimiento de la obligación fiscal.

Excepcionalmente, el particular puede tener el carácter de sujeto activo en esta relación jurídica y se presenta cuando la autoridad está obligada a devolver cantidades pagadas indebidamente (Artículo 22 del Código Fiscal de la Federación); cuando se le obliga a aceptar el acreditamiento de gravámenes, como sucede en el Impuesto al Valor Agregado, o cuando las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas hagan los interesados individualmente.

El sujeto pasivo, que es aquella persona o entidad que de acuerdo con la ley, debe soportar a favor del sujeto activo una prestación determinada.

El objeto, que está representado por el contenido de la prestación que legalmente puede exigir el acreedor al deudor y puede ser triple: de dar, de hacer o de no hacer y como una variante de esta última la obligación de tolerar. Así tenemos, como ejemplos, que pagar impuestos es una obligación de dar; el llevar libros de

contabilidad un contribuyente, es una obligación de hacer y la práctica de auditorías es una obligación de no hacer o tolerar.

La relación jurídica, que es el nexo que une al sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación, y al sujeto pasivo quien debe, voluntaria o coactivamente, satisfacer ese objeto.

Desde luego, debe aclararse que el origen de esta relación no es la voluntad de las personas como sucede en el derecho privado, sino que en la materia fiscal surge cuando la situación de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto o hipótesis prevista por la ley y siempre es de tipo personal, es decir, se crea entre el Estado y el particular.

Nacimiento de la Obligación Fiscal.

Una vez que el Estado a través de la ley que ha expedido y que contiene la vigencia de una contribución, que desde luego satisface los requerimientos constitucionales de proporcionalidad y equidad, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación.

Así por ejemplo, si una disposición fiscal señala que quienes realicen actos gravados por la ley, deberán inscribirse en el registro de contribuyentes dentro de un plazo determinado, la persona cuya situación concreta encaja en la hipótesis prevista por la disposición fiscal, habrá realizado el hecho generador y consecuentemente, habrá dado lugar al nacimiento de la obligación.

El nacimiento de la obligación, es el elemento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que en un momento dado puede existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, la autoridad fiscal y hasta el presunto sujeto pasivo, pero mientras no se materialice en la realidad la situación abstracta prevista por la ley, la obligación no nace. Esta reflexión se hace, porque el momento del pago o cumplimiento de la obligación puede o no coincidir con el momento del nacimiento de la misma. Es

decir, como lo apuntamos al hablar del objeto como uno de los elementos de los impuestos, la época de pago de la obligación puede darse en el derecho fiscal antes, concomitante o en un momento posterior a su nacimiento, en la inteligencia de que lo normal es que primero nazca la obligación y posteriormente surja el deber de efectuar el pago, toda vez que entre estos dos momentos se presenta un lapso en el que se determina y en su caso se liquida la obligación.

Determinación de la Obligación Fiscal.

Es el acto o conjunto de actos emanados de los particulares, de la autoridad o de ambos, tendientes a verificar que la obligación ha nacido y que se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de poder proceder a su cumplimiento. De acuerdo con el artículo 6° del CFF, las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Ahora bien, siguiendo los lineamientos consagrados en la Legislación Fiscal Federal, pueden señalarse cuatro procedimientos conforme a los cuales se puede determinar una obligación fiscal.

1. La determinación que realiza el sujeto pasivo en forma espontánea, sin la intervención de la autoridad fiscal.

Dicho procedimiento, podemos decir que es la regla general en nuestra legislación, según se observa en el artículo 6° del CFF, al establecer que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario.

2. La determinación que realiza la autoridad fiscal, con la colaboración del sujeto pasivo.

Tal procedimiento, también se prevé en el mencionado artículo 6° CFF en donde menciona que si las autoridades fiscales deben hacer determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria.

3. La determinación que realiza la autoridad fiscal, sin la intervención del sujeto pasivo. Este procedimiento se conoce con el nombre de "determinación de oficio" o "determinación estimativa o presuntiva".

4. La determinación que se hace en virtud de un convenio celebrado entre la autoridad fiscal y el sujeto pasivo. Este caso lo encontramos en la forma como se determina el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado a cargo de los llamados causantes menores.

Liquidación de la Obligación Fiscal.

Gramaticalmente, la palabra liquidar significa hacer el ajuste formal de una cuenta; poner término a una cosa o a un estado de cosas.

Con apoyo en lo anterior, por liquidación de una obligación fiscal debe entenderse la operación o serie de operaciones aritméticas a través de las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo o a favor del sujeto pasivo.

El proceso tributario lo integran el nacimiento, la determinación y la liquidación de la obligación fiscal y cerrando el círculo tenemos una cuarta etapa que es el pago.

1.5.1. Crédito Fiscal.

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

El anterior concepto, nos lleva a precisar la fecha o plazo en que deben pagarse las contribuciones y cuándo son exigibles los créditos fiscales.

A) En relación con las reglas aplicables sobre la fecha en que deben pagarse las contribuciones son las siguientes:

a) El principio general es que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

En el caso de que no exista disposición expresa, el pago se hará mediante declaración que se presente ante las oficinas autorizadas dentro de los siguientes plazos:

b) Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley y en el caso de retención o recaudación de contribuciones, se enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención o de la recaudación.

Como ejemplo, tenemos, la obligación de los contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, sociedades mercantiles, en cuanto a los pagos provisionales mensuales que tienen que efectuar a cuenta del impuesto de ejercicio fiscal, los cuales deberán hacerse a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

c) En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

Así tenemos, el caso del crédito fiscal que debe cubrirse derivado de la resolución dictada en un recurso administrativo, cuyo plazo de cinco días empezará a correr a partir del siguiente día hábil al que surta sus efectos la notificación de la resolución emitida.

Por la utilidad que en la práctica reporta, debe hacerse notar que si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacerle pago de un crédito fiscal permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Esto es aplicable inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones.

B) En cuanto a la exigibilidad de los créditos fiscales, tenemos que se presenta una vez que ha transcurrido la fecha de pago sin que ellos se hayan cubierto, luego entonces, mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigibles por el sujeto activo.

CAPÍTULO II

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL Y EL DEPÓSITO, PREVISTA EN LA FRACCIÓN VII, DEL ARTÍCULO 208 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

2.1. La Garantía. Definición.

Para Gumesindo Padilla, la Garantía no es otra cosa más que, "el cumplimiento de una obligación, pudiendo recurrir a diversos medios, para ello se ofrecen fiadores, o bien la entrega de una cosa que garantice el cumplimiento."⁶

La expresión garantía, deriva de la palabra garante, que en el antiguo comercio significaba al fiador como aquella persona que prestaba fianza o que respondía por otra del cumplimiento de sus obligaciones. En términos comunes garantía constituye un sustantivo de la acción de garantizar lo tratado o convenido y también comprende la cosa que asegura o protege contra algún riesgo o necesidad.

En el campo del derecho, la palabra garantía, tiene un significado amplio que se relaciona directamente con la idea de la protección de los derechos subjetivos.

La legislación ordinaria la aplica a muy diferentes supuestos para expresar la acción o la tutela jurídica en diversas hipótesis en donde concurren situaciones o derechos que la necesitan.

En sentido apropiado y directo, en el campo del derecho mercantil y por ende el fiscal la garantía se emplea para referir aquellos derechos y obligaciones considerados como accesorios y de garantía, que tienden a asegurar el cumplimiento de las obligaciones de dar o de hacer a cargo del deudor.

⁶ PADILLA Sahagún, Gumesindo, Derecho Romano I, primera edición, editorial McGRAW-HILL, México 1996, p. 105.

Según el Diccionario Abreviado de Derecho Civil, 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 por el deudor originario".⁷

La garantía tiene por objeto asegurar el pago a los acreedores contra la insolvencia de los deudores.

Moto Salazar expone, "ocurre con frecuencia que el deudor se declara insolvente, es decir, incapaz de cubrir sus compromisos, en virtud de que su pasivo es mayor que su activo, y esto trae consigo pérdidas irreparables en el patrimonio de los acreedores. Situaciones como estas han obligado a asegurarse el cumplimiento de los compromisos contraídos por sus deudores."⁸

El vocablo garantía en materia fiscal está vinculado estrechamente con la facultad económica 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.

2.1.1. El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantía.

Las disposiciones fiscales son de aplicación inmediata, y constituyen en sí un mandamiento de ejecución, además los actos y resoluciones de las autoridades fiscales gozan de la presunción de legalidad y corresponde al particular demostrar su ilegalidad, y una vez transcurrido el plazo para pagar o garantizar el crédito fiscal, éste se hace exigible por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Si el particular no está de acuerdo con el contenido del acto o resolución fiscal, puede inconformarse con la misma, interponiendo los medios de impugnación que para tal efecto establecen las leyes (recursos administrativos, juicio contencioso administrativo o juicio de amparo), pero debe previa o simultáneamente solicitar la

⁷ DE PINA, Rafael, "Derecho Civil Mexicano", Editorial Porrúa, México 1961, Tomo IV. P. 367

⁸ MOTO Salazar, Efraín, "Elementos de Derecho", Editorial Porrúa, México 1966. p. 287.

suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, garantizando el importe del crédito fiscal a su cargo, en cualquier de las formas que el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación al efecto establece.

A este privilegio del crédito fiscal, se le ha llamado por los tratadistas *solve et repete*, o sea paga y replica, y es con el fin de evitar que al terminar la controversia, el particular se encuentre en estado de insolvencia en perjuicio de los intereses fiscales, que prevalecen sobre los particulares, por ser disposiciones de orden público.

2.1.2. La Garantía del Interés Fiscal.

Cuando se use la expresión de garantía del interés fiscal, debemos entender que el fisco tiene la certeza de que el importe del crédito fiscal va a ser liquidado, evitándose que se encuentre en estado de insolvencia en perjuicio de los intereses fiscales, cuando termine la controversia o el plazo otorgado al contribuyente para pago del mismo.

Debemos recordar que el fisco nunca litiga sin garantía, lo que constituye un privilegio del crédito fiscal, al cual se le ha llamado por los tratadistas, "solve et repere", o sea paga y replica.

Las disposiciones fiscales, son de aplicación inmediata, y constituyen en sí un mandamiento de ejecución, además los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, gozan de presunción de legalidad y corresponde al particular demostrar su ilegalidad, y una vez transcurrido el plazo para pagar o garantizar el crédito fiscal, éste se hace exigible por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

2.1.3. Medios de garantía previstos en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

El Estado, en su carácter de acreedor de la riqueza cuyo origen fundamental lo constituyen las aportaciones obligatorias de sus súbditos, instituye formas con el fin de asegurar el cumplimiento de aquellas, garantizar el interés fiscal significa 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.

Conforme al artículo 142 del Código Fiscal, sólo procede garantizar el interés fiscal en los siguientes casos:

1. Se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. En este caso, sólo procede esta solicitud conforme lo dispone el artículo 141, con depósito en dinero, prenda o hipoteca, fianza, obligación solidaria asumida por tercero y embargo en la vía administrativa. Es común cuando se intenta promover un recurso o medio de defensa en contra de una resolución administrativa que finque un crédito fiscal y por lo mismo la solicitud debe presentarse dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspenda, acompañado la garantía y la copia sellada del recurso o juicio que se hubiera hecho valer y así la suspensión se otorgará hasta que se notifique la resolución definitiva que hubiera recaído a dicho recurso o juicio.
2. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para los mismos sean cubiertos en parcialidades.
3. Se solicite la ampliación de la garantía cuando los bienes señalados en el embargo estuvieren embargados por autoridades no fiscales o lo estuvieren por parte de las autoridades fiscales.

Conforme al artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal, las garantías del interés fiscal deben otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo

descentralizado que pueda cobrar coactivamente créditos fiscales las recaudadoras de rentas de los estados coordinados.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación y los gastos que se originen con motivo de su otorgamiento, en todos los casos serán por cuenta del contribuyente interesado.

Conforme al artículo 68 del Reglamento, la garantía del interés fiscal se ofrece ante la autoridad recaudatoria, misma que será competente para calificar, aceptarla si procede y darle el trámite correspondiente.

Si al calificar la garantía, ésta no cumpliera con los requisitos señalados por el Código Fiscal y sus Reglamentos, antes de desecharla requerirá al oferente para que en un plazo de cinco días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación, cumpla con el requisito omitido y si no precederá el desecamiento de plano, sin que exista recurso alguno.

El artículo 69 del Reglamento, presenta además como innovación, la posibilidad de cambiarse las diferentes formas de garantía, así como sustituirse entre sí, previo requisito de que la sustitución sea previa a la cancelación de la sustituida. Igualmente, conforme a este dispositivo, una garantía puede garantizar varios créditos.

También merece mencionarse que cualquier garantía deberá ampliarse por los recargos que generan durante su vigencia por el importe de los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes y obviamente hasta alcanzar el tope máximo de 10 años a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Como es de todos sabido, el crédito fiscal es un crédito privilegiado, ya que cuando el deudor no lo cubre espontáneamente, la autoridad fiscal acreedora tiene frente a los demás acreedores un derecho preferente para ser pagado anterior que

otros acreedores. Efectivamente, el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación establece que los créditos del Gobierno Federal proviene de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, son preferentes a cualesquiera otros, con excepción de los créditos con garantía hipotecaria o prendaria, de alimentos, de salario o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo. A efecto de que las garantías prendarias o hipotecarias sean preferentes a los créditos fiscales, es requisito indispensable que las mismas se encuentren debidamente inscritas en el Registro Público correspondiente. Sobre este particular, cabe aclarar que por reforma realizada al artículo 149 del Código Fiscal, para que una prenda o hipoteca gocen de los privilegios de créditos preferentes a los fiscales, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, estas garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda.

Respecto a los adeudos por alimentos, que se hayan presentado las demandas correspondientes ante las autoridades judiciales correspondientes antes de que hubiera notificado al deudor al crédito fiscal correspondiente, y por lo que se refiere a los créditos por salarios, sueldos e indemnizaciones devengados en el último año, el Sindicato del Contrato Colectivo de Trabajo o el Sindicato Administrador del Contrato Ley deberán anunciar el procedimiento respectivo de reclamación de preferencia a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal.

Este privilegio de los créditos fiscales deriva de la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los tributos, a fin de no entorpecer la actividad del Estado y ha hecho que los diversos sistemas jurídicos se preocupen por rodear a los créditos del Estado de garantía para asegurar su adecuado cumplimiento.

Tras de los artículos relativos al procedimiento notificadorio, el legislador pasa bruscamente a estos últimos preceptos, dentro del mismo capítulo, relativos a las garantías. No intercala artículo alguno sobre los efectos que deban darse administrativamente a los citatorios y notificaciones ilegales o a las múltiples

extralimitaciones y amenazas en las que suelen incurrir los notificadores con motivo de su labor. Se preocupó más, a lo largo del Código, por la guarda de secretos o por las sanciones a los funcionarios que amenazan dentro de la visita domiciliaria, para citar dos ejemplos, que de las cotidianas y mucho más frecuente transgresiones legales típicas de los notificadores.

Ahora bien, las prevenciones de este artículo son, en algunas de sus fracciones, notoriamente anacrónicas o impracticables. Con el costo actual del dinero, por ejemplo, resulta excepcional el depósito de éste en garantía, salvo los casos concretos en los que la propia ley lo exige así. Peor aún resulta su depósito o garantía financiera, tema vinculado con los artículos 22 y 23 por las devoluciones y compensaciones. La prenda, cuya naturaleza es propia de los bienes muebles, y la hipoteca, que lo es de inmuebles, son medios intransitables, pues cualquiera sabe que una vez concluida la razón para mantener la garantía, no hay autoridad administrativa en el país que disponga la devolución del bien sin serios obstáculos o interese para aceptarlo. La fianza es tan onerosa y, además, condiciona el otorgado de garantías inmobiliarias mayores, que ya resulta inoperante. La obligación solidaria es una salida de emergencia no muy frecuente de conseguir, salvo que se cuente con familiares dispuestos a sacrificarse. La cesión de títulos de valor discrecional que fije la autoridad es otra salida desesperada de nulo valor como solución, al menos en la práctica. Lo único que opera es el embargo en la vía administrativa y, el deudor puede preferir la pérdida de los bienes embargados que el pago del crédito, además de que generalmente lo embargado por la vía administrativa suele ser de menor valor que el crédito mismo, pues ésta es precisamente la condición económica típica que suele impedir el pago oportuno.

En tales circunstancias, bien valdría la pena que el legislador revisara seriamente los preceptos como éste, máxime que, con la "actualizaciones", la impagabilidad generalizada se recrudece progresivamente.

Cuando debe garantizarse el interés fiscal.

Nos referimos a la garantía de los créditos fiscales y suspensión del procedimiento de ejecución, cabe también mencionar que congruente a las reformas de enero de 1990, se establece ahora que la garantía del interés fiscal debe comprender las contribuciones actualizadas, así como los accesorios causados y los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento, debiendo ampliarse su importe anualmente, con objeto de que el crédito fiscal debidamente garantizado bajo el nuevo sistema de actualización. Muy importante para nuestra materia procesal es la reforma sufrida por el artículo 144 del Código Fiscal, en el sentido de que las autoridades fiscales, en todos casos, deben ahora abstenerse de ejecutar créditos fiscales durante los 45 días hábiles siguientes a su notificación o de 15 días tratándose de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social, lo cual evita que los contribuyentes que vayan a interponer recursos, juicios o medios de defensa, tengan que dar el aviso a que se refería este numeral, dentro de los treinta días siguientes a la notificación del crédito fiscal de que interpondrán dichos recursos, juicios o medios de defensa.

Como hacer efectivas las garantías.

Mediante escrito libre firmado por el contribuyente o su representante legal excepto cuando se elija como garantía el embargo en la vía administrativa de la negociación, en cuyo caso se utilizará la forma fiscal 48 "Aviso para garantizar el interés fiscal a través del embargo en la vía administrativa."

El contribuyente deberá acompañar a su escrito o forma fiscal, según sea el caso, los documentos requeridos de acuerdo al tipo de garantía que ofrezca para asegurar el interés fiscal, conforme a lo siguiente:

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones actualizadas, los accesorios causados y los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento.

La Administración Especial de Recaudación, tratándose de los contribuyentes cuyo control corresponda a la misma, y en general tratándose de actos administrativos efectuados por ésta, que impliquen la constitución de garantías.

La Administración Local de Recaudación que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, en los demás casos.

Plazos en que se garantiza el interés fiscal.

En el caso de interposición del recurso de revocación, dentro de los 5 meses siguientes, contados a partir de su interposición.

Tratándose de solicitudes de condonación de multas y de juicios de nulidad y/o amparo, dentro de los 45 días siguientes, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del acto administrativo.

Cuando se presente la forma fiscal 44 "Aviso de opción o solicitud de autorización para pagar adeudos en parcialidades" por duplicado debidamente requisitada, la garantía se otorgará dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del aviso.

Para concluir el presente tema, nos permitiremos elaborar un pequeño análisis de las fracciones de las que se compone el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación vigente, para así, poder apreciar cuales son las formas que establece el citado artículo, para garantizar el interés fiscal, es preciso hacer notar, que el orden en que aparecen las formas de garantía del interés fiscal, no es de importancia, y por ende, los particulares están en condiciones de escoger la que consideren conveniente, ya que aquél no implica preferencia por alguna en particular, dicho lo anterior tenemos que el mencionado artículo establece:

"Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

1. 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..."

1. Depósito de dinero en institución de crédito autorizado.

Una forma de garantía real, establecida en el artículo 141, fracción I del Código Fiscal de la Federación, es el depósito de dinero en la institución nacional de crédito autorizada legalmente. Esta forma de garantía debe aceptarse por el importe del crédito y todos sus accesorios legales causados o el monto de la obligación que debe garantizarse, tal como lo dispone el artículo 61 del Reglamento del Código citado que dice: "Para los efectos de la fracción I del artículo 141 del Código, el depósito de dinero, generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen".

Para Lerdo de Tejada, el depósito de dinero, "en realidad constituye prenda, en términos de los artículos 2856, 2859, 2861, 3866 y 2883, del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales".⁹

Actualmente, la Nacional Financiera, S.A., es una institución de crédito legalmente autorizada para recibir depósitos en dinero, como garantía del interés fiscal, en los términos de la fracción XI del artículo 6° y los párrafos primero y segundo del artículo 7° de la Ley Orgánica de la Nacional Financiera.

La fracción segunda del artículo en análisis prevé como forma de garantía la prenda o hipoteca, tal como puede apreciarse de la siguiente transcripción:

II. Prenda o hipoteca.

⁹ LERDO de Tejada, Francisco. Código Fiscal de la Federación comentado y anotado. Tercera edición, Edit. L.L.E. México 1977, p.21.

2. Prenda o hipoteca.

"La prenda es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago" (Art. 2856 del Código Civil).

Los elementos reales de la prenda son la cosa objeto de ésta y la obligación garantizada. Todos los bienes muebles enajenables son susceptibles de ser dados en prenda. También los frutos pendientes de los bienes raíces, siempre que se haga la inscripción en el Registro Público (Art. 2856 y 2857 del Código Civil).

"La hipoteca es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley". (Art. 2893 del Código Civil).

"Los bienes hipotecados quedan sujetos al gravamen impuesto, aunque pasen a poder de tercero". (Art. 2894 del Código Civil).

La hipoteca sólo puede recaer sobre bienes especialmente determinados, pero se extiende a las accesiones naturales del bien hipotecado, a las mejoras hechas por el propietario en los bienes gravados, a los objetos muebles incorporados permanentemente por el propietario de la finca y que no se pueden separar sin menoscabo o deterioro de éstos. (Arts. 2895 y 2896 del Código Civil).

El artículo 2898 del Código Civil para el Distrito Federal enumera los bienes que no pueden ser hipotecados. Los artículos 2940 a 2943 se refieren a la extinción de las hipotecas.

"...III. fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión..."

3. Fianza otorgada por institución autorizada.

“La es el contrato por el cual un tercero, en relación con una determinada obligación se obliga a su cumplimiento para el caso de que el deudor o fiador no la cumplan”.¹⁰

“Fianza es un contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si este no lo hace”. (Artículo 2794, Código Civil).

En los términos de la fracción III del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, 1,2,5,7,8,21, fracción II, 23, y demás relativos de la Ley de Instituciones de Fianzas, solamente sociedades anónimas mexicanas, autorizadas legalmente por el Gobierno Federal a través de la SHCP, pueden otorgar fianza para garantizar la obligación fiscal de los particulares.

“...IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia...”

4. Obligación solidaria asumida por tercero.

Hay ocasiones en que a un tercero interesa que el deudor cumpla su obligación y él se compromete a garantizar y a pagar en su caso, al acreedor en nombre de aquél.

La obligación solidaria puede ser asumida por un tercero y así el artículo 2051 del Código Civil para el Distrito Federal establece que para que haya sustitución de deudores es necesario que el acreedor, consienta expresa o tácitamente. El Código Fiscal señala para esos efectos, que el deudor sustituto debe comprobar su idoneidad y solvencia, previamente.

El deudor sustituto queda obligado en los términos en que lo estaba el deudor primitivo y puede oponer al acreedor las excepciones que se originen de naturaleza de la deuda y las que le sean personales; pero no puede oponer las que sean personales del deudor primitivo (Arts. 2055 y 2056, del Código Civil).

¹⁰ DE PINA, Rafael. Ob cit. p. 289

En las garantías solidarias, el garante responde frente al acreedor en el mismo plano que el deudor, de tal suerte que puede ser demandado conjuntamente o separadamente con el deudor y sin que el acreedor tenga que agotar primeramente el patrimonio del deudor para poder hacer efectivo el saldo del crédito contra el garantizador.

"...V. Embargo en la vía administrativa..."

5. Embargo en la vía administrativa.

Tratándose de esta forma de garantía deberá estarse a lo dispuesto por el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual establece el procedimiento a seguir si se opta por el embargo en vía administrativa como forma de garantizar el interés fiscal teniendo como características las siguientes:

1. Se hará a petición de parte, ante la autoridad administrativa.
2. Señalará el contribuyente, los bienes en que deba trabarse, los cuales deberán ser suficientes para garantizar el interés fiscal.
3. El depositario de personas físicas será el propietario, para personas morales lo será el representante legal, así mismo se podrá depositar los bienes en un almacén general de depósito, en caso de que exista peligro de parte de la autoridad de que el depositario cualquiera de los dos primeros mencionados, se ausente.
4. Deberá inscribirse en el Registro Público, el embargo llevado a cabo bajo esta formalidad.
5. Se tendrá que pagar por adelantado los gastos que se pudieran causar la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa.

Como se observa, el Código Fiscal de la Federación, si bien es cierto que establece diversas formas para garantizar el interés fiscal, también lo es que establecen demasiados requisitos para cada uno de ellos, como puede observarse de la lectura que se haga al artículo 141 que se analiza, y sus correlativos.

Por último tenemos que la fracción VI del artículo en comento establece lo siguiente:

“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”.

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

El propio particular puede dejar en garantía los Títulos Valor o el Crédito que a su nombre tenga en institución bancaria.

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

El reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro embargo de otros bienes.

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

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiere notificado por la autoridad fiscal correspondiente la resolución

sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este código.

2.1.4. Consideraciones sobre las formas de garantizar el interés fiscal.

Se considera que las ventajas e inconvenientes que existen en el otorgamiento de las garantías que señala el CFF como idóneas para asegurar el interés fiscal, dependen de las circunstancias particulares de la persona (física o moral) que tiene necesidad de otorgarlas.

Sin embargo, en términos generales, se pueden hacer los siguientes comentarios: En relación al depósito de dinero, encontramos que su ventaja estriba en la facilidad inmediata para otorgar la garantía, si es que se tienen recursos a la mano suficientes que se puedan congelar de la operación del negocio; sin embargo, su inconveniente está representado por la nula o casi nula productividad de los recursos que se inmovilizan. Para confirmar lo anterior, debemos recordar que todos los recursos de una empresa se deben emplear en la productividad de la misma y, si la garantía a otorgar es cuantiosa, su inconveniente es altamente manifiesto.

Por lo que hace a la prenda, se debe mencionar que de otorgarse, se inmovilizarían los inventarios del contribuyente hasta por el importe de la garantía otorgada, lo cual significaría paralizar la actividad del contribuyente hasta por el importe de la garantía.

2.2. El Depósito. Definición.

Lo que se entiende por palabra "*depósito*", en términos generales es "poner en seguridad", del latín *depositum* que deriva a su vez de *deponere*.

El Código Civil en su artículo 2516, lo define como un "contrato por el cual el depositario se obliga hacia el depositante a recibir una cosa, mueble o inmueble, que aquél le confía, y a guardarla para restituirla cuando la pida el depositante".

El *depósito*, tiene diferentes acepciones, de las más importantes y que se relacionan al tema que nos ocupa, tenemos lo que es el "Depósito Judicial", por el cual una persona recibe de otra una cosa determinada con obligación de custodiarla y devolverla cuando aquella lo disponga.

Más aún, en nuestra materia corresponde comúnmente el uso del "Depósito Mercantil", en su modalidad de depósito irregular, el depósito se diferencia en regular e irregular, siendo el primero aquél en que el depositante hace entrega del bien, sin transferir el derecho de propiedad ni el uso, y el depositario queda obligado a restituir el mismo bien. En tanto en el depósito irregular, el depositario irregular transfiere la propiedad del bien y el depositario queda obligado a restituir otro de la misma especie y calidad.

Es necesario referirse a cada figura separadamente para una mejor comprensión, así tenemos que:

1. Depósito regular. Es el contrato en virtud del cual el depositante hace entrega al depositario de algún bien, quedando este obligado a conservarlo según lo reciba y a devolverlo en cuanto lo solicite el depositante. (Art. 335, del Código de Comercio).

Elementos:

a) Existen dos aspectos esenciales según los artículos 2519 y 2520, del Código Civil, aplicable en materia mercantil y;

b) Pueden ser objeto de depósito tanto bienes muebles como inmuebles.

Por tratarse de un contrato real su perfeccionamiento requiere la entrega del bien.

Obligaciones de las partes:

a) Depositario: debe conservar el bien, restituirlo cuando se le solicite y responder de los menoscabos o daños derivados malicia o negligencia (Art. 335, del Código de Comercio). Si se trata de depósito de numerario y se especificaron las monedas o se entregaron cerradas y selladas, el riesgo de aumento o baja del valor es por cuenta del depositante y los riesgos de dichos depósitos corren a cargo del depositario, salvo que pruebe que ocurrieron por fuerza mayor o caso fortuito. (Art. 236, del Código de Comercio).

b) Depositante: debe cubrir la retribución al depositario, salvo si se pactare como gratuito.

2. Depósito irregular: el Código de Comercio parece negar que el depósito irregular sea un depósito (Art. 338), sin embargo la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, se refieren a la figura y la regulan en diversos aspectos, si bien tan solo en el caso de los depósitos bancarios.

Dado que los únicos depósitos irregulares expresamente regulados son los bancarios, tanto de dinero como títulos, solo se hace referencia a éstos los cuales son además, los de mayor importancia.

Elementos:

- a) Existen en él, tanto la figura del depositante, que es aquella persona que realiza el depósito, y el depositario, que es quien lo recibe o sea el banco.
- b) El depósito puede ser dinero, moneda nacional o extranjera.

Obligaciones de las partes:

a) Depositario: se obliga a restituir la suma depositada en la misma especie (Art. 267, LGTOC), los depósitos que se constituyan en caja, saco o sobre cerrado, no

transfieren la propiedad la propiedad al depositario y su retiro quedará sujeto a los términos y condiciones que el contrato mismo se señale (Art. 268, LGTOC). En cuenta de cheques está obligado a entregar al depositante cuando lo necesite el efectivo que se haya depositado de manera total o parcial (Art. 269, LGTOC).

b) Depositante: Cuando se opte por esta forma, estará obligado a ajustarse a las normas del convenio que pacten él y el depositario, regulado por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Es así como el depósito se considera mercantil, básicamente por la entrega de dinero a instituciones autorizadas para ello, el diccionario bursátil, lo define como "la entrega de una suma de dinero a un banco para iniciar o incrementar un capital o para mantener un saldo a favor en una cuenta de cheques o de ahorros, retirado de acuerdo a un acuerdo a un contrato establecido."¹¹

2.3. El Depósito y la Garantía previstos en la Fracción VII, del Artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.

La fracción VII, del artículo 208 bis, del Código en cita, se alude a la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, previo depósito del adeudo ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa que corresponda; sin embargo, estimamos que exista una confusión con lo dispuesto en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, que establece que:

Artículo 141. Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

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.

¹¹ IBARRA, Hernández Armando. Diccionario Bancario y Bursátil, Edit. Porrúa, México 1998. p. 60.

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 aceptaran al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

"(...)".

En este sentido, no se precisa si la forma de garantía señalada por este artículo es adicional a las previstas en el artículo precitado, o bien es limitativa, lo cual generaría en caso de garantizar de esta manera el crédito fiscal, que se negara la aplicación de la medida cautelar, pero sí como se señala en la parte final del precepto 208 bis, fracción VII, del propio código en comento, "no se exigirá depósito cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora", esto implica, que las formas de garantías del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, si son aplicables, pero a su vez, como lo indica el propio artículo 144, del mismo ordenamiento legal, éstas se tendrán que ofrecer ante la autoridad fiscal, lo que implica que aún en los casos de depósito por razones de conveniencia práctica debe darse vista a la autoridad ejecutora para que determine si la garantía es suficiente para amparar el importe del crédito y sus accesorios correspondiente a la fecha que se solicite la suspensión.

No debemos pasar inadvertido el hecho de que el artículo 144, del Código Fiscal Federal, es claro al señalar que:

"Artículo 144. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro

social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos de acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución”.

Tal dispositivo conlleva a que la ejecutividad de los créditos fiscales, obliga a garantizar su importe conforme a los términos precisados en el precepto legal, a fin de evitar que se haga exigible y la ejecutora pueda requerir en el plazo indicado en el precepto la cantidad adeudada.

Sin duda, un aspecto que resulta de gran trascendencia lo constituye la inclusión que el legislador realiza en el artículo 239 B, del Código Fiscal de la Federación, de la Federación, de la procedencia de la queja por una sola vez, cuando exista incumplimiento de la sentencia interlocutoria que la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa haya emitido, pues el inciso c) de la fracción I, precisa:

“C) Si la autoridad no da cumplimiento a la orden de suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado en el juicio de nulidad”.

Dicha importancia se ve enriquecida con el señalamiento del procedimiento que la adicionada fracción VII, del artículo que se analiza hace, favoreciendo de manera objetiva la procedencia de la vía, al precisar los pormenores del procedimiento que se debe realizar, en el que de manera expresa se indica que el escrito se debe interponer ante el Magistrado Instructor en cualquier tiempo, lo que nos parece, que corresponde a éste, el trámite de la queja hasta la preparación del proyecto de resolución, para que una vez concluido el procedimiento de indagación, sea la Sala la que resuelva en definitiva en el término de cinco días.

También resulta importante la inclusión en el último párrafo del precepto citado, que en caso de incumplimiento de la suspensión otorgada, notificando al superior jerárquico del servidor público que representa a la autoridad responsable, para

que proceda jerárquicamente y la Sala estará obligada a imponer una multa al servidor público, o en su caso, a la autoridad renuente, equivalente a un importe de entre quince y cuarenta días y cinco días de su salario, lo que sin duda le da mayor eficacia a la medida cautelar de que se trata, aunque consideramos que no es muy conveniente haber limitado su procedibilidad a una sola vez, pues existen casos en que la autoridad ejecutora es reiterativa en violar la suspensión de la ejecución que se ha sido concedida por la Sala del Tribunal, por ello, estimamos conveniente en este último caso, suprimir esta limitante.

De igual manera, resulta importante destacar que al no haber señalamiento expreso, la queja procede contra la violación a la resolución interlocutoria de suspensión de la ejecución, derivada de la promoción de una medida cautelar, con apoyo en el artículo 208 bis, del Código Fiscal de la Federación.

2.3.1. Excepción al Depósito y la Garantía Previstas en la Fracción VII, del Artículo 208 bis, del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de contribuciones, la solicitud de suspensión procederá previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa que corresponda. Aquí vale hacer reflexión de que al parecer se deja al Magistrado Instructor la facultad de decidir si la cantidad depositada efectivamente adeudada por el incidentista, lo que sí implica un problema serio para el juzgador, pues tendrían que hacer el cálculo del crédito efectivamente adeudado.

Por otro lado, refiere la reforma que dicho depósito no se exigirá cuando se trate de sumas que, según apreciación del magistrado, excedan la posibilidad del actor, es decir, se otorga la facultad al Instructor de exigir o no la garantía, con independencia del monto de la contribución, pues debe atenderse a las posibilidades del contribuyente, lo cual no está sujeto a prueba ni a controversia. Tampoco se exigirá cuando previamente se haya constituido la garantía del interés

fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago, en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Es clara la fracción VII, del artículo citado, en cuanto a que de manera discrecional el Magistrado Instructor podrá eximir al solicitante del depósito previsto en tal fracción, en virtud de que el particular no se encuentre en posibilidades para efectuar dicho depósito, de manera que acredite que se encuentra en la hipótesis de excepción a que se refiere la fracción VII, del artículo 208 bis aludido, haciéndolo de manera expresa dentro de la solicitud de suspensión, donde manifiesta que se actualiza dicha hipótesis, esto es, que la garantía o depósito del interés fiscal excede sus posibilidades económicas, en relación con el artículo 81, del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria conforme a lo dispuesto en el artículo 197, del Código Fiscal de la Federación.

Concepto de Excepción, Posibilidad y Apreciación.

Por último, para comprender la facultad que se concede al Magistrado instructor dentro de la fracción VII, del artículo 208 bis, del Código Fiscal de la Federación, es conveniente dar una definición de lo que están relacionadas con la facultad del Magistrado de eximir al particular de lo establecido por la norma comentada.

La palabra excepción en términos generales quiere decir "exclusión de regla o generalidad", "privilegio, dispensa o licencia particular". Es decir, hacer una excepción es hacer una exclusión o eximir a cierta persona de una regla o norma que es aplicable a ella.

Para Caravantes la palabra excepción proviene de excipiendo o excapiendo, que en latín significa "destruir o desmembrar"¹²; porque la excepción le hace perder a

¹² DICCIONARIO JURÍDICO, Instituto de Investigaciones Jurídicas. UNAM p. 1377

la acción toda su eficacia o parte de ella; para otros, excepción constituye contracción de ex y actio, como contraria u opuesta a la acción.

Así tenemos que excepción proviene del latín exceptio, onis, que quiere decir "exclusión de alguna cosa, para que no sea comprendida en la generalidad de alguna ley o regla común".¹³

Por otro lado en cuanto al significado de la palabra "posibilidad", ésta se entiende de manera simple, pues significa grandes rasgos, el cumplir con los requisitos que se necesitan para poder realizar una actividad cualquiera, deriva de la palabra posible que significa "viable, probable, realizable, factible".

Finalmente la palabra apreciación, deriva de apreciar, que quiere decir "poner precio, valorar debidamente el mérito de uno, sentir afecto, percibir algo adecuadamente". Por sí sola la palabra significa "valorar".

Al encontrar la definición de las anteriores palabras, llegamos a la conclusión, que efectivamente el Magistrado Instructor, debe observar el cumplimiento de ellas, ya que tiene que "valorar", el si es correcto que exima al particular de lo establecido en la fracción VII, del artículo que se analiza, además debe observar que efectivamente se encuentre en posibilidad de llevar a cabo lo establecido en tal norma, para finalmente otorgar la excepción que señala el particular.

¹³ Ibidem. p. 1378

CAPÍTULO III

LA SUSPENSIÓN DEL ACTO IMPUGNADO.

3.1. Concepto de Suspensión.

La suspensión en sentido amplio está conceptualizada como "la acción y efecto de suspender".¹⁴

Por su parte, suspender es "detener temporalmente una obra, acción, etc."¹⁵

En el Derecho Mexicano, la suspensión de los efectos de los actos administrativos es la consecuencia de la función de las autoridades quienes actúan en uso de las facultades competenciales que les otorgan las propias leyes secundarias y las reglamentarias.

3.1.1. La Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.

Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere

¹⁴ Larousse. Diccionario de la Lengua Española. Primera Edición. México 1994. pág. 626

¹⁵ Idem

intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

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

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, al a autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

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

En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponde a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

La suspensión del procedimiento de ejecución tiene sus orígenes desde la creación de la Ley de Justicia Fiscal en 1936 donde la regulaba dentro de los artículos del 42 al 45, y desde entonces se le considera como aquella que se otorga con el propósito de suspender la ejecución del acto de autoridad, mientras se decide sobre ello dentro de un juicio o recurso.

Narciso Sánchez, manifiesta que la suspensión "como su nombre lo indica, paraliza el procedimiento de cobro forzoso de contribuciones, y se intenta para proteger el derecho de propiedad, de posesión y disfrute del patrimonio de una persona en su calidad de sujeto pasivo; como para que, con seguridad y tranquilidad promueva los medios de defensa legal establecidos en la legislación respectiva."¹⁶

Por otro lado, Rodríguez Lobato, citando a Burgoa, manifiesta que la suspensión "es un acto creador de una situación o cesación, temporalmente limitada, de un acto reclamado de carácter positivo, consistente en impedir para lo futuro el comienzo o iniciación, desarrollo o consecuencias de dicho acto, a partir de la mencionada paralización o cesación, sin que invaliden los estados o hechos anteriores a éstas y que el propio acto hubiese provocado."¹⁷

Es por ello que la suspensión representa una medida cautelar o precautoria que debe dictarse a instancia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), para detener toda clase de actuaciones del Poder Público, que pudieran afectar los derechos e intereses del gobernado.

Es por ello que conjuntamente a la interposición del medio de impugnación (Juicio de Nulidad), puede solicitarse por el interesado la suspensión del procedimiento de ejecución, ante el propio TFJFA, para que, por un lado se protejan los intereses

¹⁶ Sánchez Gómez, Narciso. "Derecho Fiscal Mexicano" Tercera Edición. Edit. Porrúa. México 1999. p. 534

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Segunda Edición. Edit. Oxford. México 1997. p. 293

patrimoniales del contribuyente; y por el otro queda garantizada la obligación fiscal.

Una de las cuestiones más importante de las manifestaciones fiscales, es lo que se atañe relativo a la Suspensión del Procedimiento de Ejecución. La cuestión parte del principio de solvet et repete (paga y reclama) y de la facultad económica coactiva de la Administración, al respecto Humberto Briceño, señala lo siguiente:

"Este principio consiste en que, para promover el recurso contencioso administrativo, en materia tributaria, es necesario previamente a la interposición del recurso cumplir la orden de resolución administrativa tributaria cuya revisión se cuestionará en vía jurisdiccional."¹⁸

Esto quiere decir que, en los países donde opera ese principio al contribuyente debe pagar primero lo que esté cobrando por concepto de crédito fiscal, independientemente de su derecho e intención de impugnar el acto de cobro.

En nuestro país, el contribuyente que lo considere improcedente y no esté de acuerdo con algún cobro de crédito fiscal que le haga la autoridad, puede impugnarlo sin necesidad de pagarlo previamente, puesto que la ley le permite que se suspenda el procedimiento de cobro de ese crédito mediante el otorgamiento de alguno de los medios de garantía que la propia ley prevé, como son depósito de dinero en las instituciones de créditos, obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, embargo en la vía administrativa o títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

La Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución es el arresto de los actos de autoridad para que, mientras se resuelve el juicio o recurso no se ejecuten, por la autoridad emisora de la resolución impugnada, siempre y cuando

¹⁸ Briceño Sierra, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal". Segunda edición. Edit. Porrúa. México 1995.p.614

se garanticen por cualquiera de los medios establecidos para tal efecto, y que se establecen dentro del mismo Código Fiscal.

Raúl Rodríguez, citando a Miguel Fenech, lo define como "la detención que presenta su avance 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 procedimiento."¹⁹

Sergio de la Garza, manifiesta que "la suspensión del procedimiento de ejecución no puede producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y la responsabilidad de impulsarlo, a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión".²⁰

Es decir, la Suspensión siempre se tramitará a petición de parte, y la autoridad, en este caso, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es quien impulsará su tramitación, resolviendo de manera expedita sobre ella, pudiendo adoptar dos modalidades, según se afecte de manera provisional, o bien afecte todo el procedimiento, y entonces puede hablarse de suspensión total.

La Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se rige por lo dispuesto por los artículos 208 bis, 227, 228, 228 bis del Código Fiscal de la Federación vigente, en términos generales la suspensión que se tramita bajo el margen de los últimos tres artículos mencionados, es propiamente un incidente, que también se resuelve ante el propio Tribunal, el cual como bien lo define Gregorio Sánchez, se desarrolla de la siguiente manera: "De acuerdo a los artículos 227 y 228, del Código Fiscal de la Federación, existen las siguientes causales para promover el incidente de suspensión de la ejecución: cuando la autoridad ejecutora niegue o viole la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reincida la ejecución."²¹

¹⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Ob. Cit.* p. 242.

²⁰ De la Garza, Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*". 18 Edición. Edit. Porrúa. México 1999. p. 832

²¹ Sánchez León, Gregorio. "*Derecho Fiscal Mexicano*" Tomo II Ed. Porrúa. México 1999. p. 254

La Suspensión del Procedimiento de Ejecución que se rige por el artículo 208 bis del Código citado, en el cual corresponde a la materia fiscal y administrativa, se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por escrito, mismo, por el que se interpone Juicio de nulidad, o en cualquier tiempo, antes de que se dicte sentencia, deberá presentarse ante el Magistrado Instructor que conozca del juicio respectivo, para que en su caso niegue o decrete la suspensión por medio de interlocutoria de manera provisional o definitiva, respectivamente; en términos generales, suspenderá la ejecución del acto administrativo, hasta que se dicte resolución al recurso o juicio tramitado. La suspensión deberá ser garantizada en cualquiera de las formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal (depósito, prenda, hipoteca, fianza, obligación solidaria asumida por tercero, embargo en vía administrativa y títulos valor o cartera de créditos); mismos que analizamos con anterioridad. Y sólo tratándose de lo establecido en su fracción VII del artículo 208 bis, se hará previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa que corresponda, a menos que encuadre en la hipótesis prevista en la misma fracción, es decir, que el crédito fiscal rebase las posibilidades económicas del propio actor y que a discreción del magistrado, tal cuestión le parezca suficiente para excepcionar al actor del depósito aludido.

3.2. Naturaleza de la Suspensión dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo regulado en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.

La suspensión dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo, regulado por el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación a partir de enero de 2001 al igual que la suspensión en otros procedimientos como en el juicio de amparo, constituye una medida cautelar que dicta el órgano jurisdiccional con el objeto de hacer eficaz el resultado del juicio, que en la especie impide la ejecución de las resoluciones y actos definitivos impugnados en el juicio contencioso administrativo, que opera sólo de actos positivos de los cuales se ordena la

detención o paralización hasta en tanto se dicte sentencia definitiva firme, con la finalidad de conservar la materia del litigio y para evitar un grave e irreparable daño a las partes o a la sociedad.

Esta medida cautelar se hace valer mediante la solicitud de suspensión vía incidente, esto es, dicha solicitud se resuelve dentro de un procedimiento seguido con independencia de la cuestión principal, que en el caso se encuentra regulado únicamente por lo dispuesto en los artículos 208 bis y 228 bis del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que, en tanto no se adicionen preceptos legales que regulen la suspensión de que se trata, por supletoriedad resulta aplicable el Código Federal de Procedimientos Civiles en la parte que no vulnere o contravenga la naturaleza del contencioso administrativo conforme al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación.

También, es aplicable por analogía en lo que no contravenga la naturaleza del contencioso administrativo, la Ley de Amparo, dado que la figura de la suspensión es de carácter procesal y por ello al tratarse de normas adjetivas es posible su aplicación por analogía conforme al artículo 5to. Segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

3.2.1. Su Duración.

La suspensión dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo al igual que en otros procedimientos como el relativo al juicio de amparo es temporal en virtud de que se dicta la mencionada medida cautelar durante el tiempo que dure el juicio contencioso administrativo y se resuelva en definitiva, esto es hasta en tanto se dicte sentencia ejecutoria o resolución firme.

Así, la suspensión provisional surte sus efectos desde que se concede hasta que se dicta la resolución recaída a la suspensión definitiva y esta última surte sus efectos desde que se otorga hasta que se dicta sentencia firme, por ello es de carácter temporal.

En el Código Fiscal de la Federación, por lo que hace a la figura de la suspensión dentro del procedimiento contencioso administrativo, se omite señalar a partir de qué momento nace a la vida la suspensión y cuándo concluye, únicamente se indica que procederá previo depósito de la cantidad adeudada o si se otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnización respectiva, lo cual se interpreta en el sentido de que el juzgador previamente al otorgamiento de la suspensión deberá verificar si se ha efectuado el depósito u otorgado la garantía correspondiente, requiriendo en su caso el cumplimiento de dicha exigencia sin la cual no se podrá otorgar la suspensión.

Sin embargo, en la suspensión regulada en la Ley de Amparo y conforme a diversos criterios jurisprudenciales se ha considerado que la suspensión nace a la vida jurídica a partir del momento en que se concede, esto es en el auto admisorio cuando se otorga la suspensión o en el auto que recaiga a la suspensión solicitada, pues el requisito del depósito o caución es un requisito de eficacia y por ello el quejoso cuenta con cinco días siguientes a la notificación del auto mencionado para cumplir con el requisito aludido, pero los efectos de la suspensión inician desde que se concede la misma y si no se cumple con la caución requerida en el término mencionado la suspensión dejará de tener sus efectos.

El tratamiento de la suspensión en cuanto a su nacimiento o iniciación es diverso del contencioso administrativo, aun cuando se trata de la misma figura jurídica.

3.2.2. Actos Suspendibles.

Los actos suspendibles dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo, son los actos o resoluciones definitivos tendientes a ejecutar las resoluciones o actos

definitivos de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Los actos suspendibles, sólo pueden ser los actos positivos, esto es, los que se traducen en una actuación, en una, conducta activa, en un hacer o en un dar, pero no los actos negativos relativos a la abstención, inacción de la autoridad, en virtud de que la suspensión detiene o paraliza la actuación de la autoridad pero no tiene el carácter restitutoria o destructiva de la actuación de la autoridad.

3.2.3. Procedencia de la suspensión.

La Suspensión, en el juicio Contencioso Administrativo regulada en el artículo 208, bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2001, prevé la suspensión a petición de la parte sin que aluda a la suspensión de oficio.

Sin embargo, se estima que el juzgador puede conceder la suspensión a petición de parte, de plano, esto es sin substanciación alguna, cuando cuente con los elementos suficientes para otorgar dicha suspensión.

A. El procedimiento contencioso administrativo regula la suspensión a petición de parte cuando lo solicita el actor en su escrito de demanda o en cualquier momento mientras no se dicte sentencia firme.

B. Así como, en el procedimiento contencioso administrativo se otorgará la suspensión cuando no se ocasionen perjuicios al interés general, sin que se defina que debe entenderse por perjuicios al interés general, lo cual ni tratándose de la suspensión en el juicio de amparo se ha definido, ya que el artículo 124 de la Ley de Amparo es enunciativo y no limitativo de lo que debe entenderse como perjuicio al interés social o contravención a las disposiciones del orden público.

Así, conforme a la interpretación del artículo 124 de la Ley de Amparo, se ha considerado que corresponde a las autoridades o a los terceros perjudicados aportar los elementos de convicción suficientes para que pueda razonablemente estimarse en qué casos se causaría los perjuicios al interés social o implicaría una contravención directa a las disposiciones del orden público.

De lo anterior se desprende la importancia de que la autoridad demandada en el juicio contencioso administrativo se pronuncie en todos los casos respecto de la solicitud de suspensión pues ello contribuiría a la convicción del juzgador respecto del otorgamiento de la suspensión.

Lo cual también contribuiría a la valoración de las circunstancias especiales del caso toda vez que a manera de ejemplo, no resulta la misma afectación al interés general cuando se trata de un servidor público que presentó su declaración patrimonial un día después de la fecha límite, que un servidor público al cual se le atribuye que no asistió a la cirugía programada y por ello la misma se realizó por el practicante, ocasionando la muerte del paciente; puesto se trata de responsabilidades de un grado diverso que deben valorarse en cuanto al perjuicio que pudieran ocasionar al interés general.

Por su parte la Ley de Amparo en el artículo 124, establece enunciativamente no taxativamente, que se causa perjuicio al interés social cuando de concederse la suspensión se continúe con la comisión de delitos o de sus efectos lo cual se justifica por tratarse de presuntas conductas delictivas pero que no tienen el grado de la comisión de una infracción administrativa y por ello no se justifica que de manera genérica, tratándose de la suspensión solicitada de los servidores públicos, invariablemente se niegue la suspensión.

3.3. Suspensión Provisional y Definitiva.

En el Procedimiento Contencioso Administrativo se establece que el magistrado instructor en el auto que acuerde la solicitud de suspensión esto es en el auto

admisorio de demanda o en el que recaiga a dicha solicitud cuando se haga con posterioridad a la presentación de la demanda, se decreta la suspensión provisional de la ejecución. Si bien se establece que se podrá decretar la suspensión provisional, se estima que cuando se cumplan los requisitos que marca la ley de la materia, del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero de 2001, invariablemente deberá otorgarse la suspensión provisional como medida de urgencia.

Máxime si hubiere peligro inminente que se ejecute el acto o resolución definitiva impugnada con notorios perjuicios para el actor, el magistrado instructor del procedimiento contencioso administrativo podrá ordenar que las cosas se mantengan en el estado que guarden hasta que se notifique a la autoridad demandada la resolución relativa a la suspensión definitiva, como ocurre en la suspensión del juicio de amparo (artículo 130 de la Ley de Amparo).²²

En cuanto a la suspensión definitiva, ésta se da cuando la Sala del conocimiento dicta la sentencia interlocutoria, en la que se decreta la suspensión definitiva, y tiene como finalidad el que queden suspensos los efectos del acto que se combata, hasta que se resuelva el juicio de nulidad y quede firme la sentencia definitiva.

3.4. Tramitación del Incidente de Suspensión.

En el procedimiento contencioso administrativo la tramitación del incidente de suspensión se regula por lo dispuesto en los artículos 208 bis del Código Fiscal de la Federación que establece que la procedencia de la solicitud de suspensión y los requisitos para su otorgamiento, así como el artículo 228 bis del Código Fiscal de la Federación que establece que cuando se promueva algún incidente respecto del cual no esté previsto algún trámite especial, se substanciará corriendo traslado

²² TRUEBA, Urbina Alberto y TRUEBA, Barrera Jorge, Nueva Legislación de Amparo Reformada, 55 Edición, Editorial Porrúa, México 2004.

de la promoción a las partes por el término de tres días y que se podrán ofrecer las pruebas pertinentes y se presentarán los documentos, los cuestionarios e interrogatorios de testigos y peritos.

En el procedimiento contencioso administrativo en el auto que recaiga a la solicitud de suspensión del magistrado instructor deberá pronunciarse respecto de la suspensión provisional concediéndola o negándola si cuenta con los elementos suficientes para ello, y en caso contrario deberá requerir a la actora para que dentro del término de tres días a que se refiere el artículo 297, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente conforme al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, exhiba ante la instrucción el depósito o garantía correspondientes para el otorgamiento de la suspensión.

Si se decreta la suspensión provisional del acto impugnado será para el efecto de que se mantengan las cosas en el estado que guardan hasta que se notifique a la autoridad demandada la resolución que se dicte sobre la suspensión definitiva, que se dictará transcurrido el plazo de tres días de ley para que la autoridad demandada se pronuncie respecto del incidente de suspensión planteado.

3.5. Solicitud de Suspensión respecto del cobro de contribuciones y respecto de actos de diversa naturaleza.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 2do. Del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Por su parte, de conformidad con el artículo 4to. Del Código Fiscal de la Federación, son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus Organismos Descentralizados, que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos

o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Ahora bien, de conformidad con la fracción VII, del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, tratándose de la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o Entidad Federativa que corresponda; de lo que tenemos que solo el legislador contempló a las contribuciones, olvidándose en esta fracción de los créditos provenientes de aprovechamientos; de responsabilidades que el Estado tenga derecho de exigir a sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes le den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. En la práctica tratándose de créditos fiscales, diversos a las contribuciones, se aplica la fracción VI, del precepto legal en análisis, que dispone que deberá otorgarse garantía bastante para reparar posibles daños o indemnizar los perjuicios que con la suspensión se pudiera ocasionar a la otra parte o a terceros.

Además, la fracción referida en el párrafo anterior presenta problemas en la práctica, derivado del hecho que se puede llegar al extremo de considerar que sólo mediante depósito de la cantidad que se adeude, procede la suspensión tratándose de contribuciones, pero se olvida el legislador de las otras formas de garantía que prevé el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, luego entonces, surgen las siguientes interrogantes: ¿Procederá la suspensión del acto impugnado, tratándose de contribuciones mediante el depósito de lo que se adeude ante la Tesorería de la Federación o Entidad Federativa Correspondiente?.

Si esto es así, que pasa con las demás formas de garantía que prevé el Código Fiscal de la Federación (como lo son prenda, hipoteca, fianza, obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, embargo en la vía administrativa y títulos valor o contra de créditos del propio contribuyente).

También que debe entenderse con el término "cantidad que se adeude".

La cantidad que se adeude, tratándose de contribuciones no es la que consigna el acto impugnado o los actos de ejecución respectivos, sino en el monto debidamente actualizado, siendo preciso indicar al respecto que la actualización es traer a valor presente el monto de las contribuciones con motivo de los cambios de precio en el país; por tanto, si un acto fue emitido dos años antes de que se notificara legalmente a la parte actora, obviamente a la fecha de que se promueva el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el monto de las contribuciones liquidadas en el acto impugnado, no es el reflejo real del adeudo; de donde surge la siguiente interrogante: Qué parámetros o con qué elementos la Sala Regional del Tribunal de referencia, va a calificar el depósito que realice la parte actora, si ni siquiera está previsto dar vista a las autoridades ejecutoras.

Por otro lado, respecto de actos de diversa naturaleza al cobro de contribuciones, el artículo 208 bis, fracción VI del Código Fiscal de la Federación cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se puedan ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar si no se obtiene sentencia favorable en un juicio de nulidad; la fracción anterior que también presenta problemas en la práctica, derivado del hecho de que se le deja al arbitrio del magistrado instructor la calificación de la garantía otorgada, surgiendo la siguiente interrogante: ¿con qué elementos contará el magistrado instructor para establecer que una garantía es bastante para reparar el daño o indemnizar a la parte afectada si no se obtiene sentencia favorable?. Tratándose de multas administrativas no fiscales, esto no representa mayor problema, porque las multas de esa naturaleza no son susceptibles de actualizarse, por ser aprovechamientos; por lo que bastará con que se garantice el monto de la multa impuesta, para que sea procedente y fundada la solicitud de suspensión promovida, pero tratándose de otros casos, el

magistrado instructor no contará con los elementos suficientes que le permita establecer en forma fehaciente si una garantía es suficiente.

Por último, es importante señalar que el 2do. Párrafo de la fracción VII, del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, señala que el depósito no se exigirá cuando se trate de sumas que excedan de la posibilidad del actor según apreciación del magistrado instructor, siendo el caso que el legislador no estableció los medios por los cuales la parte actora puede probar la no posibilidad económica para cumplir con el requisito de depósito pecuniario, falta de señalamiento que en un momento dado, deja en estado de incertidumbre jurídica a la accionante del juicio, al desconocer por qué medios puede acreditar la insolvencia económica, dejándose al libre arbitrio del magistrado instructor la calificación de insolvencia económica del actor.

Una vez, y en base al estudio planteado concluimos que, urge una reforma profunda y concienzuda del referido artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación que establezca lineamientos precisos a seguir, por cuanto hace a la substanciación y forma de resolver sobre la suspensión definitiva, con base en elementos fehacientes que acrediten ante las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se acreditaron los requisitos de forma y fondo para acceder a la suspensión de referencia, lo cual atendería al principio de seguridad jurídica tutelada por la Constitución Federal.

3.6. Incidente de Suspensión a la Ejecución.

Los particulares, podrán promover el incidente de suspensión de ejecución, cuando la ejecutoria niegue la suspensión o rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, ante el magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto, acompañando la siguiente documentación:

I.- Copia de los documentos en que se haga constar el ofrecimiento y , en su caso, otorgamiento de garantía.

II.- Escrito por medio del cual se haya solicitado ante la ejecutora la suspensión.

III. En caso de que hubiere, la documentación en que conste la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución.

Este incidente podía promoverse hasta antes de que se dicte Sentencia o resolución firme.

El auto en que el magistrado instructor admita el incidente de suspensión, se ordenará correr traslado a la autoridad a quién se impute el acto, pidiéndole un informe que deberá rendir en un plazo de tres días, pudiendo decretar el magistrado del conocimiento en dicho auto la suspensión provisional de la ejecución, en caso dado que la autoridad no rindiera el informe o si éste no se refiere específicamente a los hechos que le impute el promoverlo, se tendrán los hechos por ciertos. Una vez transcurrido el plazo de los cinco días para que la autoridad rinda el informe, presentado o no dicho informe, la Sala dictará resolución en la que decrete o niegue la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución o decida sobre la admisión de la garantía ofrecida.

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

Por último, es preciso aclarar que no tan solo los particulares podrán promover el referido incidente sino que también la autoridad emisora de determinado acto podrá promoverlo teniendo como fundamento el que se haya concedido indebidamente a un particular (persona física o moral) una suspensión, tramitando en ese caso dicho incidente en los mismos términos anteriormente señalados.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA DE LA FRACCIÓN VII, DEL ARTÍCULO 208 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1. Tratamiento actual de la suspensión regulada en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.

1. Principales problemas en la aplicación, en especial si se solicitó informe a la autoridad.²³

En los asuntos de solicitud de suspensión, sí se ha solicitado informe a la autoridad respectiva, al ordenar correr traslado a la autoridad demandada respecto de la solicitud de suspensión, para que dentro del término de tres días a que se refiere el artículo 228 bis del Código Fiscal de la Federación, manifieste lo que a su derecho convenga, con fundamento en el artículo 208 bis fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 228 bis último párrafo del mismo Código. Lo anterior fue así, salvo en su caso, en el cual la actora acompañó a su escrito inicial de demanda el acta de embargo practicado dentro del procedimiento administrativo de ejecución para garantizar el cobro de las aportaciones al INFONAVIT, y por ello no se corrió traslado a la autoridad respecto de la solicitud de suspensión y con fundamento en el artículo 208 bis fracción VII en relación con el artículo 141 fracción V ambos del Código Fiscal de la Federación, se consideró garantizado el interés fiscal y se otorgó la suspensión definitiva.

²³ DOMINGUEZ, Jiménez Adriana, La Suspensión Dentro del Procedimiento Contencioso Administrativo Prevista en el Artículo 208 Bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2001, año 2001, p. 20.

Falta página

N° 84

2. Forma en que se han tratado las solicitudes de Suspensión de la Ejecución.

Se admite el trámite del incidente de suspensión planteado conforme al artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, con fundamento en los artículos 36 fracción VI de la Ley Orgánica de este Tribunal, 208 bis fracciones III, IV, VI o VII según sea el caso, y 228 bis último párrafo, todos del Código Fiscal de la Federación.

a) En la mayoría de los casos se requiere a la actora para que en el término de tres días a que se refiere el artículo 297 fracción II del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria, otorgue ante la Instrucción, dependiendo del caso lo siguiente:

* Cuando se trata, de multa administrativa no fiscal (como lo serían una multa impuesta en materia de responsabilidades) se requiere garantía bastante para reponer el daño ó indemnizar por los perjuicios que con ello pudiera causar, si no obtiene sentencia favorable, apercibida que de no hacerlo se negará definitivamente la suspensión solicitada.

Sobre el particular consideramos que debiera aplicarse las reglas de la fracción VII del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, porque la ejecución de la resolución impugnada se refiere a un cobro fiscal por tratarse de un crédito fiscal conforme al artículo 4 del Código Fiscal de la Federación.

* Cuando se trata de cobro de contribuciones se requiere de la actora para que dentro del mismo término requerido en el párrafo anterior, otorgue ante la Instrucción el depósito de la cantidad a que aluda la resolución impugnada o resolución recurrida en la fase administrativa, o en su caso, acredite que se encuentra en la hipótesis de excepción a que se refiere la fracción VII del artículo 208 bis aludido, cuando el actor manifieste que se actualiza dicha hipótesis, esto es, que la garantía ó depósito del interés fiscal excede sus posibilidades económicas, en relación con el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoriamente conforme a lo dispuesto en el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación.

3. Número de casos en el año 2001 en que se otorgó la suspensión, así como número de casos en que se negó.

En cinco casos se otorgó la suspensión previo requerimiento a la actora y desahogo del requerimiento respecto de multas administrativas no fiscales y cobro de contribuciones.

En un caso se negó la suspensión definitiva por tratarse de la destitución de un servidor público.

4. Número de casos en que se hubiera impugnado la resolución que resolvió la solicitud de suspensión de ejecución, ya sea que la hubiera otorgado o la hubiera negado.

Ninguno.

5. Problemática sobre la caución señalada.

Que la Sala debe contar con elementos suficientes para determinar el monto de la caución, que es diverso atendiendo a la naturaleza de la resolución impugnada, así como en todos los casos se debe escuchar a las autoridades demandadas y en su caso a los terceros.

También se sugiere que las garantías no se remitan a la Sala Superior sino que cada Ponencia cuente con caja fuerte para asegurar estas garantías, puesto que de lo contrario ante el cúmulo de solicitudes de suspensión y garantías que se otorguen se perdería el control de las mismas.

4.1. Los Cobros Fiscales

En el Procedimiento Contencioso Administrativo se establece que tratándose de la solicitud de la suspensión de la ejecución contra el cobro de las contribuciones, procederá la suspensión previo depósito de la cantidad que se adeude ante la

Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa que corresponda, que el depósito no se exigirá cuando se trate de el cobro de sumas que excedan la posibilidad del actor según la apreciación del magistrado, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables. (artículo 208 bis fracción VII del Código Fiscal de la Federación vigente).

El contenido del artículo 208 bis fracción VII del Código Fiscal de la Federación es textualmente reproducción del artículo 135 de la Ley de Amparo, al establecer menores requisitos para el otorgamiento de la suspensión que los exigidos ante la autoridad ejecutora en la fase oficiosa previstos en los artículos 141, 142 y 144 del Código Fiscal de la Federación

El artículo 135 de Ley de Amparo establece que cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa o municipio que corresponda. Que el depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan la posibilidad del quejoso, según apreciación del juez, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Lo anterior conforme a la reforma y adición del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero de 2001 que a la letra se cita:

“Artículo 239-B. En los casos de incumplimiento de sentencia firme o sentencia interlocutoria que hubiese otorgado la suspensión definitiva, la parte

afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la Sala del Tribunal que dictó la sentencia, de acuerdo con las siguientes reglas:

I. ...

a) ...

b) ...

c) Si la autoridad no da cumplimiento a la orden de suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado en el juicio de nulidad.

II. ...

III. ...

La resolución a que se refiere esta fracción se notificará también al superior del funcionario responsable, entendiéndose por éste al que ordene el acto o lo repita, para que proceda jerárquicamente y la Sala le impondrá una multa de treinta a noventa días de su salario normal, tomando en cuenta el nivel jerárquico, la reincidencia y la importancia del daño causado con el incumplimiento.

IV. ...

V. ...

VI. ...

VII Tratándose del incumplimiento de la orden de suspensión definitiva de la ejecución del acto impugnado, la queja se interpondrá por escrito ante el magistrado instructor, en cualquier momento.

En dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que se ha dado el incumplimiento de la suspensión otorgada, y si los hay, los documentos en que consten las actuaciones de la autoridad en que pretenda la ejecución del acto.

El magistrado pedirá un informe a la autoridad a quien se impute el incumplimiento de la sentencia interlocutoria que hubiese otorgado la suspensión definitiva, que deberá rendir dentro de un plazo de cinco días, en el que, en su caso, se justificará el acto o la omisión que provocó la queja. Vencido dicho plazo, con informe o sin él, el magistrado dará cuenta a la Sala o Sección que corresponda, la que resolverá dentro de cinco días.

Si la Sala resuelve que hubo incumplimiento de la suspensión otorgada, declarará la nulidad de

las actuaciones realizadas en violación a la suspensión.

La resolución a que se refiere esta fracción se notificara también al superior del funcionario responsable, entendiéndose por éste al que incumpla la suspensión decretada, para que proceda jerárquicamente y la Sala impondrá al funcionario responsable o autoridad renuente, una multa equivalente a un mínimo de quince días de su salario, sin exceder del equivalente a cuarenta y cinco días del mismo.”

Por su parte, en la suspensión en el juicio de amparo se establece que contra la resolución que resuelva sobre la suspensión definitiva procede el recurso de revisión (artículo 139 de la Ley de Amparo).

El artículo 135 ha sufrido diversas reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 19988 (republicado en los diarios oficiales del 11 de enero y 1 de febrero de 19888) así como el 10 de enero de 1994.

Así, se estima que el artículo 135 de la Ley de Amparo utiliza la expresión “cobro de contribuciones” refiriéndose al cobro de los créditos fiscales que constituyen un concepto de mayor amplitud al de contribuciones, pues los créditos fiscales se refieren a las cantidades que tenga derecho a percibir el Estado o sus Organismos Descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir a sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. (Artículo 4 del Código Fiscal de la Federación).

Lo anterior es así, dado que respecto de los créditos fiscales sin importar el origen del concepto el fisco federal tiene un interés en que el Estado perciba las cantidades a que tiene derecho y por ello deben recibir el mismo tratamiento por ser créditos fiscales.

Por tanto, cuando se alude a cobros fiscales debe entenderse al cobro de los créditos fiscales y no solo al cobro de las contribuciones.

Por otra parte, nos preguntamos la razón de la inclusión en el procedimiento contencioso administrativo de la suspensión a que se refiere el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.

Estimamos que en virtud de que en enero del 2001 la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 61/99 que dio lugar a la Tesis de Jurisprudencia 19/2000 publicada por el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XI, Marzo 2000, página 131, que determinó que el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 141, 142 y 144 establecen mayores requisitos para otorgar la suspensión que en la Ley de Amparo en sus artículos 125, porque se exigen además del importe de las contribuciones adeudadas actualizadas y los accesorios causados, los accesorios que se generen en los doce meses siguientes a su otorgamiento y que al terminar ese periodo, en tanto no se cubra el crédito, ese importe deberá actualizarse cada año y ampliarse la garantía a fin de que se cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluyendo los correspondientes a los doce meses siguientes, se adicionó el artículo 208 bis vigente a partir de enero de 2001.

La anterior adición con el objeto de que se interpusiera el juicio de nulidad antes de acudir al Poder Judicial de la Federación, pues con el apoyo de la jurisprudencia mencionada hasta antes de la adición del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, el amparo indirecto contra cobros fiscales era procedente como excepción al principio de definitividad por la exigencia de mayores requisitos previstos en la ley de la materia respecto de los exigidos en la Ley de Amparo para otorgar la suspensión.

A mayor abundamiento se cita el texto de la tesis jurisprudencial 19/2000 aludida en párrafos anteriores, que a partir de enero del 2001 es inaplicable:

“AMPARO. PROCEDE CONTRA COBROS FISCALES SIN NECESIDAD DE AGOTAR LOS RECURSOS ORDINARIOS O EL JUICIO DE NULIDAD, PORQUE EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EXIGE MAYORES REQUISITOS QUE LA LEY DE LA MATERIA, PARA SUSPENDERLOS.”

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 107, fracción IV, constitucional y 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, el juicio de amparo en materia administrativa es improcedente cuando la parte quejosa no agota, previamente, los medios o recursos ordinarios que establezca la ley del acto, por la aplicación del principio de definitividad, excepto cuando la mencionada ley que rige el acto exija, para conceder la suspensión, mayores requisitos que la Ley de Amparo. Ahora bien, en contra de los cobros regidos por el Código Fiscal de la Federación, procede el recurso de revocación o el juicio de nulidad que, como optativos, establece en los artículos 116 y 125, y si bien es cierto que el mismo ordenamiento establece la suspensión en los artículos 141, 142 y 144, en ellos se establecen mayores requisitos para otorgar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que en la Ley de Amparo, pues para garantizar el interés fiscal exige, además del importe de las contribuciones adeudadas actualizadas y los accesorios causados, los accesorios que se generen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, y que al terminar este periodo, en tanto no se cubra el crédito, ese importe deberá actualizarse cada año y ampliarse la garantía a fin de que se cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluyendo los correspondientes a los doce meses siguientes, exigencias que incuestionablemente son mayores para el contribuyente, en comparación con las condiciones que se prevén en los artículos 125 y 135 de la Ley de Amparo, conforme a los cuales, para otorgar la suspensión del acto reclamado, como máximo, se exige como depósito, la cantidad que se cobra y la garantía de los perjuicios, además de que el Juez de Distrito tiene facultad para no exigir depósito cuando la suma cobrada exceda de la posibilidad del quejoso, cuando ya se tenga constituida garantía ante la exactota, o cuando el quejoso sea distinto del causante obligado directamente al pago, caso este en que puede pedir cualquiera otra garantía. De ahí que resulte incorrecto

sobreseer en el juicio de garantías por no haberse agotado los medios ordinarios de defensa.

Contradicción de tesis 61/99. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las diversas del Primer Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito y del Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito. 28 de enero del año 2000. Mayoría de cuatro votos. Desidente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Aristeo Martínez Cruz. Tesis de jurisprudencia 19/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del 28 de enero del año dos mil.”

4.2. Problemática que presenta la Fracción VII, del artículo 208 bis.

Como lo hemos visto hasta ahora, el artículo en estudio presenta una serie de irregularidades que consideramos se deben de subsanar o de lo contrario puede que existan injusticias a las personas que desean aplicarlo, por lo que estudiaremos esta problemática que se presenta.

4.2.1. La conveniencia de requerir documentos comprobatorios de la procedencia de la suspensión, tratándose de lo establecido en el artículo 208 bis fracción VII, párrafos primero y segundo.

La fracción VII del artículo 208 bis, del Código en cita, se alude a la solicitud de la suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, indicando que procederá la suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, previo depósito del adeudo ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa que corresponda.

Por otro lado, refiere la reforma, en primer lugar, que el depósito no se exigirá cuando se trate de sumas que, según apreciación del Magistrado, excedan la posibilidad del actor, es decir, se otorga la facultad al Instructor de exigir o no la

garantía, con independencia del monto de la contribución, puesto que debe atenderse a las posibilidades del contribuyente, lo cual no está sujeto a prueba ni a controversia. En segundo lugar, tampoco se exigirá cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago, en éste último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables, este último punto no se discute en el presente trabajo por lo que solo haremos referencia al primero.

Llama nuestra atención lo establecido en la fracción VII, del artículo citado, donde se entiende que de manera discrecional el Magistrado Instructor podrá eximir al solicitante del depósito previsto en tal fracción, en virtud de que el particular no se encuentre en posibilidades para efectuar el depósito a que alude el mismo, de manera que acredite que se encuentra en la hipótesis de excepción a que se refiere la fracción VII del artículo 208 bis aludido, haciéndolo de manera expresa dentro de la solicitud de suspensión, donde manifiesta que se actualiza dicha hipótesis, esto es, que la garantía o depósito del interés fiscal excede sus posibilidades económicas, en relación con el artículo 81 del Código Fiscal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria conforme a lo dispuesto por el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es uno de los puntos que se analiza dentro de nuestro trabajo y que se pretende modificar, puesto que el legislador quiso otorgar la facultad discrecional al Magistrado para excepcionar al actor del depósito establecido en el artículo que se estudia, como una facultad que debe tener por ser una persona con autoridad dentro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero a su vez lo que ocasiona es que se evada la responsabilidad del actor al no otorgar el depósito a que alude la fracción VII, segundo párrafo, por el simple hecho de manifestar que se encuentra en imposibilidades de hacerlo, es decir, haciéndolo de manera expresa dentro de la demanda o en el escrito presentado donde solicita la suspensión del procedimiento de ejecución.

Aunado a lo anterior, podemos observar que al evadir tal responsabilidad se deja entredicho la buena fe del Magistrado que otorga la excepción de no cumplir con el depósito establecido en el mismo Código Fiscal, por lo que consideramos pertinente que se modifique y establezca dentro del texto del artículo 208 bis, en su fracción VII, la solicitud de documentos comprobatorios que acrediten, que efectivamente se esta en la hipótesis que establece la fracción aludida, v. gr, estados de cuenta, recibo de pago, o cualquier otro que acrediten la insolvencia del solicitante.

No ponemos en duda el buen juicio del Magistrado encargado de determinante decisión, solo que a nuestro parecer es un poco arriesgada el conceder la excepción prevista en la fracción VII, primer párrafo, pues se está otorgando una ventaja para aquél inconforme que promueve juicio de nulidad, solo por no enterar lo que debe a la autoridad facultada de recaudar los créditos adeudados, que en este caso sería la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En su lugar a tal magistral excepción, debería regularse mediante un incidente que si bien no sería igual al que se establece dentro del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación, si es, y debería ser igual al que se maneja dentro de la Ley de Amparo en su artículo 124 dentro del procedimiento del juicio de amparo ante los Juzgados de Distrito, el cual fija los requisitos que se deben llenar para la substanciación de la suspensión del acto reclamado, ya que el depósito a que alude la fracción VII del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación fue establecido por el legislador al copiarlo claramente del artículo 135 de la Ley de Amparo como puede corroborarse de la lectura que se haga del mismo.

Artículo 135.- Cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa o municipio que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso,

según apreciación del juez, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de una persona distinta del causante obligado del pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Como puede observarse, de lo que establece la fracción VII del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, es una copia fiel y exacta del numeral que se transcribe, por lo que se debe entonces dar una mayor eficiencia a la solicitud de suspensión, otorgándole un procedimiento como el que sigue en materia de amparo.

Esto a su vez, por la observancia que a través del presente trabajo de investigación se ha venido haciendo al artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, que podemos concluir es parecido a lo que prevé la Ley de Amparo relativo a la suspensión del acto reclamado. Opinión que a raíz de esa adición deberá procurarse el perfeccionamiento de esta institución procesal, con el fin de ir precisando los requisitos que deberán ser satisfechos, atendiendo la naturaleza y características distintas controversias administrativas que son planteadas ante el tribunal, así como las de más reciente incorporación a su competencia, en este caso se encuentran los planteamientos que vienen haciéndose en juicios en materia de responsabilidad de servidores públicos.

Si en la práctica existen demasiadas incongruencias respecto del artículo 208 bis fracción VII del Código Fiscal de la Federación, es preferible su modificación, un resarcimiento, con la inclusión de nuevas medidas como las que se han venido planteando a través del presente, para que el adeudo que tuvo el legislador al adicionar tan importante disposición no se vea transgredido en su misma esfera jurídica, y pueda tener una aplicación eficaz libre de lagunas, para quien funde su actuación en el mismo y así lograr verdaderamente la pronta y expedita impartición de justicia.

Así, tenemos que existen requisitos dentro del mismo artículo que se consideran son elementos indispensables para decretar o negar la suspensión solicitada, limitándose a los siguientes:

- I. Se podrá solicitar en el escrito de demanda
 - II. Por escrito presentado en cualquier tiempo, hasta que se dicte sentencia.
- Se presentará ante la Sala del conocimiento.

Si bien los requisitos de procedibilidad, establecidos por el legislador son mínimos, en esencia la facultad para determinar sobre la procedibilidad de la suspensión, los efectos y alcances de la ejecución del acto materia de la controversia, quedan a la discrecionalidad de la Sala del conocimiento al ser muy general la ley en este señalamiento, por consiguiente, consideramos de importancia que en cada caso, se debe realizar un análisis muy cuidadoso y amplio sobre estos aspectos, cuando menos hasta que se dicte la sentencia definitiva, que se ocupará de resolver la controversia en cuanto a la litis planteada por las partes, a fin de no producir un daño irreparable en la esfera jurídica del demandante, ya que como manifiesta Burgoa Orihuela, pretender anticipar los efectos del amparo, jurídicamente no es correcto, por que para él, "la suspensión solo implica la paralización ó cesación temporalmente limitada de algo positivo, consistente en impedir para el futuro, el comienzo, desarrollo, o las consecuencias de ese "algo", a partir de esa paralización, sin que se invalide lo anteriormente realizado²⁴, esto es, de algo que se realice o sea susceptible de realizar, pues comenta que lo negativo es imposible suspenderse, agregando que la suspensión no tiene efectos restitutorios, ya que tales efectos corresponden privativamente a la sentencia que otorga al quejoso la protección federal.

Desde luego, Burgoa, no comparte la opinión de algunos tratadistas en el sentido de que la suspensión del acto, constituye una medida cautelar, por considerarlo

²⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio. "El Juicio de Amparo". 34. Edición actualizada. Editorial Porrúa. México 1998.p.710.

"un despropósito que atenta contra su naturaleza jurídica..."²⁵, por lo que, estima que esta conceptualización es correcta, si se considera que tal situación procesal sólo conserva la materia del juicio, impidiendo que el acto impugnado se ejecute o produzca sus efectos o consecuencias en detrimento del demandante, en tanto que resuelva el juicio en lo principal, pero no acepta que sea una medida cautelar que anticipe los efectos de la sentencia definitiva, toda vez que la suspensión, aún tratándose de la definitiva, para nada aborda aspectos relativos a la inconstitucionalidad del acto reclamado, constituyendo una providencia mantenedora o conservadora de una situación jurídica existente, y concluye en que no es una "providencia constitutiva".

Todas estas consideraciones nos resultan de gran importancia, puesto que para efectos de la suspensión provisional, o bien de la definitiva, y sobre todo ante la diferencia de la naturaleza de los actos materia de impugnación, se debe atender a las reflexiones traídas a comentario, que aunque se refieren a la materia del amparo, también resultan aplicables al juicio contencioso administrativo federal, ya que aquél fue la materia que inspiró esta reforma legal, y sobre todo, para determinar con claridad los efectos de la medida cautelar y no confundirlos con la finalidad y razón de existir del juicio contencioso administrativo federal, ya que ello solo podría ser posible en la sentencia definitiva, que en éste se emita.

Derivado de lo anterior, estimamos que existe la necesidad de precisar el hecho de que el escrito, a través del cuál se solicita la suspensión, se puede presentar en cualquier tiempo, hasta antes de dictar sentencia; sin embargo, no se consideró el aspecto inherente al cierre de la instrucción del juicio, que implica que el expediente se encuentre en estado de preparación del proyecto de resolución definitiva, y antes de ello tener que atender una solicitud de suspensión, requeriría abrir de nuevo la instrucción, pues dada la importancia de lo que ésta conlleva, que es precisamente garantizar la vida del proceso, de no atenderla podría dar lugar incluso a que se materializaran actos irreparables en perjuicio del

²⁵ Ibidem. p.711

demandante, por lo que, estimamos que si bien puede sobreentenderse, esto no se precisa, y sí sería importante establecer algún señalamiento sobre el particular, más aún, cuando la consumación de actos irreparables daría lugar a que terminara la materia del juicio.

En el mismo sentido, se omite precisar la temporalidad en la que debe decretar la suspensión provisional, sin olvidar que es una facultad discrecional, conforme a la fracción III del artículo en comento, que precisa "se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución", aunque no indique ni quien la deberá decretar, ni en que término, lo cual no le resta la característica de ser una facultad discrecional, la cual debió haber sido asignada de manera directa y expresa del Magistrado Instructor, al ser él quien tiene a su cargo la instrucción del juicio; lo anterior, derivado de una interpretación armónica del artículo 17 Constitucional, que se refiere a la impartición de justicia de manera pronta y expedita y con ello, se pueda dar atención a la petición del demandante de manera eficiente y evitar que se consumen actos de imposible reparación, pensar en un procedimiento diferente, haría mas retardada la concesión o negación de la suspensión provisional, derivando en la posible consumación de los actos impugnados en el juicio, lo que incluso podría ocasionar el sobreseimiento del mismo, por la extinción del objeto del proceso, y además pensamos, que haría nugatoria la naturaleza de la medida cautelar.

De manera que si tomamos en cuenta que el último párrafo de la fracción II, del propio artículo 208 bis, del Código Fiscal de la Federación, determina que la suspensión "se presentará ante la Sala del conocimiento", se puede entender entonces que la suspensión provisional, también la concede la Sala, por lo cual se genera a nuestro parecer un grado de confusión, que podría dar lugar a que en algunos casos la otorgara el Magistrado Instructor, y en otros la Sala, situación que estimamos inconveniente.

Otro aspecto que consideramos importante precisar, es lo relativo a la fracción VI, del artículo 208 bis del código que analizamos, en el cual, se prevé la posibilidad de que siendo procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, y que con ella se puedan ocasionar daños o perjuicios a la contraparte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudiera causar en caso de no obtener sentencia definitiva favorable, pero a nuestro parecer, se omite procesar un procedimiento inmediato o sumario, para que esos terceros puedan conocer la acción impugnativa que ejerció el demandante y manifestar y demostrar si verdaderamente el acto impugnado les causa un perjuicio, y de ser así, precisen el monto de la garantía que estimen pertinente en caso se existir probables daños, por lo tanto, al no indicarse éste, queda a la discreción del juzgador desarrollar un procedimiento que no se encuentra previsto en el precepto mencionado, ya que de lo contrario, podría generarse una afectación a dichos terceros.

Para evitar la problemática que presenta la fracción VI del artículo aludido, es conveniente que se otorgue un término a la contraparte o tercero perjudicado, para el efecto de que manifiesten lo que a su derecho convenga y no se vean transgredidos sus derechos e intereses jurídicos.

A continuación se transcribirá la parte considerativa de una Sentencia Interlocutoria por lo que en un juicio se ha resuelto la suspensión definitiva del acto impugnado.

CONSIDERANDO

PRIMERO.- Manifiesta la parte actora en el capítulo de suspensión de su escrito de demanda, que con fundamento en lo dispuesto en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, solicita la suspensión del acto impugnado, en atención a que no se ocasionaría por la inejecución del acto y sus

consecuencias perjuicios al interés general y en cambio, se le causarían daños y perjuicios de muy

difícil reparación si se llegaran a ejecutar el acto o cualquiera de sus consecuencias.

A juicio de los suscritos magistrados, es procedente acceder a la suspensión del acto impugnado que se pretende, ello tomando en consideración que a través del acto que se combate, se determinaron diferencias a cargo de la actora por un importe de \$8,145.73, en materia habitacional por parte del Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En este sentido, de conformidad con el artículo 208 bis fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, tratándose de la solicitud de suspensión de la solicitud contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o Entidad Federativa que corresponda. El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan la posibilidad del actor según apreciación del Magistrado, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora.

En este orden de ideas, es procedente la suspensión que se pretende, pues no obstante que la parte actora no acredita el haber depositado la cantidad ante la Tesorería de la Federación, sí acredita que el cobro de la suma de \$8,145.73, más recargos generados excede de su posibilidad.

En efecto, el actor acredita con el oficio de 26 de agosto de 1999 que obra en autos a folios 068, en copia fotostática simple que tiene un ingreso mensual por concepto de pensión de \$1,439.18, acreditándose su calidad de pensionado con la copia de la credencial ***que obra en autos a folios 067; por tanto, a consideración de los Magistrados que integran esta Sala es procedente conceder la suspensión de la ejecución del acto impugnado, solicitada por el actor, en tanto que el mismo no se encuentra en posibilidades económicas de garantizar mediante el depósito a que se refiere la fracción VII, del artículo 208

bis del Código Fiscal de la Federación, el adeudo fiscal correspondiente; por lo que atendiendo a la última parte de la fracción VII, del artículo en cita, se concede la suspensión definitiva de la ejecución del crédito impugnado.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, se resuelve:

I.- Resultó fundada la solicitud de suspensión del acto impugnado promovida por la parte actora en su demanda.

II.- SE CONCEDE LA SUSPENSIÓN DEFINITIVA DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO, el cual quedó debidamente precisado en el resultado primero de este fallo.

..."

4.3. Propuesta de reforma a la fracción VII del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero de 2001.

La suspensión de la ejecución de los actos de autoridad administrativa y fiscal, siempre ha sido tema de importancia en el procedimiento administrativo. Al intentar tramitarla, se generan problemas que pueden incluso trascender, a la ejecución del acto, con efectos irreparables para quien va dirigido, como consecuencia de su incorrecta utilización, particularmente una vez que se ha interpuesto un juicio contencioso administrativo, ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por estas razones, es que estimamos de particular importancia ocuparnos de precisar la problemática que presenta el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación adicionado a partir de las reformas sufridas al procedimiento jurisdiccional que se ventila ante el Tribunal mencionado, publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 2000, en las que se adiciona el artículo anteriormente mencionado, para regular la suspensión de la ejecución en materia administrativa.

La suspensión dentro del procedimiento contencioso administrativo regulado en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación a partir de enero de 2001 al igual que la suspensión en otros procedimientos como en el juicio de amparo constituye una medida cautelar que dicta el órgano jurisdiccional con el objeto de hacer eficaz el resultado del juicio, que en la especie impide la ejecución de las resoluciones y actos definitivos impugnados en el juicio contencioso administrativo, que opera sólo respecto de actos positivos de los cuales se ordena la detención o paralización hasta en tanto se dicte sentencia firme, con la finalidad de conservar la materia del litigio y para evitar un grave e irreparable daño a las partes o a la sociedad.

Esta medida cautelar se hace valer mediante la solicitud de suspensión vía incidente, esto es, la solicitud se resuelve dentro de un procedimiento seguido con independencia de la cuestión principal, que en el caso se encuentra regulado únicamente por lo dispuesto en los artículos 208 bis y 228 bis del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que hasta en tanto no se adicionen preceptos legales que regulen la suspensión de que se trata, por supletoriedad resulta aplicable el Código federal de Procedimientos Civiles en la parte que no vulnere o contravenga la naturaleza del contencioso administrativo conforme al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación. También es aplicable por analogía en lo que no contravenga la naturaleza del contencioso administrativo, la Ley de Amparo, dado que la figura de la suspensión es de carácter procesal y por ello al tratarse de normas adjetivas es posible su aplicación por analogía conforme al artículo 5º segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

En el procedimiento contencioso administrativo se establece que el magistrado instructor en el auto que acuerde la solicitud de suspensión esto es en el auto admisorio de demanda o en el que recaiga a dicha solicitud cuando se haga con posterioridad a la presentación de la demanda, se decrete la suspensión

provisional de la ejecución. Si bien se establece que se podrá decretar la suspensión provisional, se estima que cuando se cumplan con los requisitos que marca la ley de la materia, del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de enero de 2001, invariablemente deberá otorgarse la suspensión provisional como medida de urgencia.

La necesidad de requerir documentación comprobatoria en caso de que el actor manifieste que el depósito del adeudo exceda sus posibilidades económicas, tratándose de lo establecido en la fracción VII del artículo 208 bis.

La fracción VII del artículo 208 bis, del Código en cita, se alude a la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, indicando que procederá la suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, previo depósito del adeudo ante la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa que corresponda.

Por otro lado, refiere la reforma, en primer lugar, que dicho depósito no se exigirá cuando se trate de sumas que, según apreciación del Magistrado, excedan la posibilidad del actor, es decir, se otorga la facultad al instructor de exigir o no la garantía, con independencia del monto de la contribución, pues debe atenderse a las posibilidades del contribuyente, lo cual no está sujeto a prueba ni a controversia. En segundo lugar tampoco se exigirá cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago, en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Llama nuestra atención lo establecido en la fracción VII, del artículo citado, donde se entiende que de manera discrecional el Magistrado Instructor podrá eximir al solicitante del depósito previsto en tal fracción, en virtud de que el particular no se

encuentre en posibilidades para efectuar el depósito a que alude el mismo, de manera que acredite que se encuentra en la hipótesis de excepción a que se refiere la fracción VII del artículo 208 bis aludido, haciéndolo de manera expresa dentro de la solicitud de suspensión, donde manifiesta que se actualiza dicha hipótesis, esto es, que la garantía o depósito del interés fiscal excede sus posibilidades económicas, en relación con el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria conforme a lo dispuesto en el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior es uno de los puntos que se analiza dentro de nuestro trabajo y que se pretende modificar, puesto que el legislador quiso otorgar la facultad discrecional al Magistrado para excepcionar al actor del depósito establecido en el artículo que se estudia, como una facultad que debe tener por ser una persona con autoridad dentro del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero a su vez lo que se ocasiona es que se evada la responsabilidad del actor al no otorgar el depósito a que alude la fracción VII, segundo párrafo, por el simple hecho de manifestar que se encuentra en imposibilidad de hacerlo, es decir, haciéndolo de manera expresa dentro de la demanda o en el escrito presentado donde solicita la suspensión del procedimiento de ejecución.

Aunado a lo anterior, podemos observar que al evadir tal responsabilidad se deja entre dicho la buena fe del Magistrado que otorga la excepción de no cumplir con el depósito establecido en el mismo Código Fiscal, por lo que consideramos pertinente que se modifique y establezca dentro del texto del artículo 208 bis, en su fracción VII, la solicitud de documentos comprobatorios que acrediten, que efectivamente se está en la hipótesis que establece la fracción aludida, v.gr. estados de cuenta, recibos de pago, o cualquier otro que acrediten la insolvencia del solicitante.

No ponemos en duda el buen juicio del Magistrado encargado de determinante decisión, sólo que a nuestro parecer es un poco arriesgado el conceder la

excepción prevista en la fracción VII, primer párrafo, pues se esta otorgando una ventaja para aquél inconforme que promueve juicio de nulidad, solo por no enterar lo que debe a la autoridad facultada para recaudar los créditos adeudados, que en este caso sería la Secretaría de Hacienda y crédito Público.

En su lugar a tal magistral excepción, debería regularse mediante un incidente que si bien no sería igual al que se establece dentro del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación, si es, y debería ser igual al que se maneja dentro de la Ley de Amparo en su artículo 124 dentro del procedimiento del juicio de amparo ante los juzgados de Distrito, el cal fija los requisitos que se deben de llenar para la substanciación de la suspensión del acto reclamado, ya que el depósito a que alude la fracción VII del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación fue establecido por el legislador al copiarlo claramente del artículo 135 de la Ley de Amparo, como puede corroborarse de la lectura que se haga del mismo:

“Artículo 135. Cuando el amparo se pida contra el cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación o la de la entidad federativa o municipio que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según apreciación del juez, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables. “

Como puede observarse de lo que establece la fracción VII del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, es una copia fiel y exacta del numeral que se transcribe, por lo que se debe entonces dar una mayor eficacia a la solicitud de

suspensión, otorgándole un procedimiento como el que se sigue en materia de amparo.

Esto a su vez por la observancia que a través del presente trabajo de investigación se ha venido haciendo al artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, que podemos concluir es parecido a lo que prevé la Ley de Amparo relativo a la suspensión del acto reclamado. Opinión que a raíz de esa adición deberá procurarse el perfeccionamiento de esta institución procesal, con el fin de ir precisando los requisitos que deberán ser satisfechos, atendiendo la naturaleza y características de las distintas controversias administrativas que son planteadas ante el tribunal, así como las de más reciente incorporación a su competencia, es este caso se encuentran los planteamientos que vienen haciéndose en juicios en materia de responsabilidad de servidores públicos.

Por otro lado, la fracción VII, del multicitado artículo, como lo hemos mencionado a la largo del presente trabajo, no debe limitarse a las contribuciones y al depósito de las cantidades que se adeuden ante la tesorería de la Federación, sino debe ampliarse a los créditos fiscales (contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares así como aquellos a los que las leyes le den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena); y a las demás formas de garantía que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Si ahora en la práctica existen demasiadas incongruencias respecto del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, es preferible su modificación, un resarcimiento, con la inclusión de nuevas medidas como las que se han venido planteando a través del presente, para que el adeudo que tuvo el legislador al adicionar tan importante disposición no se vea transgredido en su esfera jurídica, y pueda tener una aplicación eficaz libre de lagunas, para quien funde su actuación en el mismo y así lograr verdaderamente la pronta y expedita impartición de justicia.

Texto modificado de la fracción VII, del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación.

Para observar las modificaciones que se pretenden realizar al artículo mencionado, es necesario transcribir el mismo, con las consideraciones vertidas a lo largo del presente trabajo de investigación, mismas que tienen aplicación actualmente dentro del procedimiento contencioso administrativo, los cuales a la letra establece:

Artículo 208 bis. Los particulares o sus representantes legales, que soliciten la suspensión de la ejecución del acto impugnado deberán cumplir con los siguientes requisitos:

I.- Se podrá solicitar en el escrito de demanda.

II. Por escrito presentado en cualquier tiempo, hasta que se dicte sentencia.

Se presentará ante la Sala del conocimiento.

III. En el auto que acuerde la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución.

Contra el auto que decrete o niegue la suspensión provisional no procederá recurso alguno.

IV. El Magistrado instructor, dará cuenta a la Sala par que en el término máximo de cinco días, dicte sentencia interlocutoria que decrete o niegue la suspensión definitiva.

V. Cuando la ejecución o inejecución del acto impugnado pueda ocasionar perjuicios al interés general, se denegará la suspensión solicitada.

VI. Cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se puedan ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudiera causar sino se le obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.

VII. Tratándose de la solicitud de la suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la

Federación o de la Entidad Federativa que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor, según apreciación del Magistrado, o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Mientras no se dicte sentencia, la sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique.

Por último transcribiremos las modificaciones con la cuales, se pretende llevar a cabo una mejor aplicación del mismo artículo, enfatizando los cambios con cursivas, modificaciones que quedarían en los siguientes términos:

Artículo 208 bis. Los particulares o sus representantes legales, que soliciten la suspensión de la ejecución del acto impugnado deberán cumplir con los siguientes requisitos:

I.- Se podrá solicitar en el escrito de demanda.

II. Por escrito presentado en cualquier tiempo, hasta que se dicte sentencia.

Se presentará ante la Sala del conocimiento

III. En el auto que acuerde la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución.

V. Cuando la ejecución o inejecución del acto impugnado pueda ocasionar perjuicios al interés general, se denegará la suspensión solicitada.

VI. Cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se puedan ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudiera

causar sino se le obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.

VII. Tratándose de a solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de créditos fiscales, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la tesorería de la federación o de la entidad federativa Que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor, cuando por medio de elementos de prueba, se compruebe que efectivamente exceden de sus posibilidades económicas y que se encuentre en estado de insolvencia; o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Mientras no se dicte sentencia, la sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique.

TESIS CON
CALLA DE ORIGEN

causar sino se le obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.

VII. Tratándose de a solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de créditos fiscales, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la tesorería de la federación o de la entidad federativa que corresponda.

El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor, cuando por medio de elementos de prueba, se compruebe que efectivamente exceden de sus posibilidades económicas y que se encuentre en estado de insolvencia; o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Mientras no se dicte sentencia, la sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. Consideramos que, la suspensión dentro del procedimiento contencioso administrativo prevista en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación es una medida cautelar que se hace valer efectivamente un incidente, es decir, mediante un pequeño juicio sumario dentro del contencioso administrativo, que no es de previo y especial pronunciamiento, pero que por su naturaleza debe resolverse lo más pronto posible. Por lo que debe el legislador otorgar un procedimiento igual o parecido, al que maneja la Ley de Amparo, relativo a la suspensión del acto reclamado.

SEGUNDA. Estimamos que, la adición del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, dentro del Título VI, Capítulo VI, representa un avance en la simplificación administrativa, por cuanto hace a que permite que el gobernado afectado en sus intereses por los efectos de un acto de autoridad, obtenga en forma más rápida y eficaz una resolución que decida sobre la suspensión de la ejecución del acto respectivo.

TERCERA. Establecemos que, al no existir lineamientos precisos respecto a la substanciación de la solicitud de suspensión de la ejecución, en la práctica ha ocasionado que se adopten criterios diversos por parte de los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo que violenta la garantía de seguridad jurídica de que todo gobernado goza.

CUARTA. Concluimos que, urge una reforma legislativa al texto del artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación, ello por la insuficiencia que adolece, en detrimento de la garantía de seguridad jurídica de que goza todo gobernado en términos del artículo 17 Constitucional.

Falta página

N° *111*

NOVENA. Consideramos que en materia tributaria, se establece que tratándose de persona distinta del obligado directamente al pago de contribuciones, la suspensión definitiva se decretará cuándo se asegure el interés fiscal y por lo que respecta a la suspensión en materia administrativa se regula que respecto a la negativa de suspensión en los casos en que de decretarse se pudiera causar daños o perjuicios a la otra parte o terceros, esta medida cautelar se concederá siempre y cuando el interesado otorgue garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar, a su contraparte o a un tercero, si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad sin que actualmente las Salas del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuente con los medios para hacer frente a esta situación.

DÉCIMA. Establecemos Por último no se prevé, el caso de que, con motivo de la tramitación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya se hubieran embargado bienes suficientes al actor, es procedente otorgar la suspensión del acto impugnado lo que trae como consecuencia que necesariamente se obligue al actor a constituir el depósito de dinero en efectivo, u otorgar la garantía previa ante la autoridad ejecutora.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA Romero, Miguel, Compendio de Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México 1996.

BIELSA, Rafael, Sobre lo Contencioso Administrativo, segunda edición, Roque de Palma Editor, Buenos Aires 1954, pp. 240.

BRICEÑO Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal Regímenes Federal y Distrital Mexicanos, Grupo editorial Miguel Ángel Porrúa, México 1990, pp. 701.

CASTRO, Juventino V. Garantías y Amparo, sexta edición, Editorial Porrúa, México 1994.

CASTRO, Juventino V. La suspensión del acto reclamado, Editorial Porrúa, México 1991.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México 1985.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero, Editorial Porrúa, decimo novena edición, México 2001, pp. 1025.

FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial McRAW-HILL, México 1998.

FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, trigésima séptima edición, Editorial Porrúa, México 1998.

GÓNGORA Pimentel, Genaro, La suspensión en Materia Administrativa, cuarta edición, Editorial Porrúa, México 1998.

GONZÁLEZ Pérez, Jesús, Derecho Procesal Administrativo Mexicano, segunda edición, Editorial Porrúa, UNAM, México 1976, pp.230.

HERRERA Cuervo, Armando, Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución en el Código Fiscal de la Federación, Editorial Porrúa, México 1976, pp. 230.

JIMÉNEZ Illescas, Juan Manuel, La garantía del interés fiscal, Tribunal Fiscal de la Federación colección de estudios jurídicos, volumen IX, México 1989.

KAYE, Dionisio J., Derecho Procesal Fiscal Editorial Themis, México 1991, pp. 366.

LUCERO Espinoza, Manuel, Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuarta edición, Editorial Porrúa, México 1997.

MARGÁIN Monautou, Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, novena edición, Editorial Porrúa, México 2000, pp. 310.

MARGÁIN Manautou, Emilio, Facultades de Comprobación Fiscal, Editorial Porrúa, México 2001, segunda edición.

NAVA Negrete, Alfonso, Legislación comparada de Derecho Administrativo por los Tribunales de lo Contencioso, Editorial Porrúa, México 1987, pp. 657.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, segunda edición, Editorial Harla, México 1986.

SÁNCHEZ Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, tercera edición, Editorial Porrúa, México 1999.

SÁNCHEZ Gómez, Narciso, Primer curso de Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México 1998, pp. 402.

SÁNCHEZ Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, segunda edición.

SÁNCHEZ León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor México 1994.

SERRA Rojas, Andrés, Derecho Administrativo Segundo Curso Doctrina Legislación y Jurisprudencia décimo novena edición, Editorial Porrúa, México 1999, pp.900.

VIRUÉS Heduán, Dolores, Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación, Compañía Editorial Continental, S.A. México 1961, pp.325.

LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación 2004.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos 2004.

Ley de Amparo 2004.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa 2004

OTRAS FUENTES

DOMÍNGUEZ Jiménez, Adriana, La suspensión dentro del procedimiento contencioso administrativo prevista en el artículo 208 bis del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2001, México 2001, pp. 28.

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Tesis jurisprudencial del Tribunal Colegiado en Materia Administrativa.