



UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.

INCORPORACIÓN No. 8727-09 A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO.



872709

ESCUELA DE DERECHO

"TÉRMINO PARA INTERPONER RECURSO
DE REVOCACIÓN CONTRA ACTOS COMETIDOS
DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
DE EJECUCIÓN FEDERAL"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

MARICELA CASTILLO VALDEZ



URUAPAN, MICHOACÁN, A 02 DE AGOSTO DE 2004.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.L.

IMPRESIÓN DE TESIS INDIVIDUAL

C. DIRECTORA GENERAL DE INCORPORACIÓN Y
REVALIDACIÓN DE ESTUDIOS, UNAM
P R E S E N T E:

CASTILLO

APELLIDO PATERNO

VALDEZ

MATERNO

MARICELA

NOMBRE(S)

NÚMERO DE EXPEDIENTE: 96601668-6

ALUMNO DE LA CARRERA DE: LICENCIADO EN DERECHO

CUMPLE CON LA REVISIÓN DE LA TESIS TITULADA:

"TÉRMINO PARA INTERPONER RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA
ACTOS COMETIDOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
DE EJECUCIÓN FEDERAL".

POR LO QUE SE AUTORIZA LA IMPRESIÓN DE LA MISMA.

URUAPAN, MICH., AGOSTO 2 DEL 2004.

FIRMA DEL SOLICITANTE

ASESOR DE LA TESIS

V° B°

LIC. FEDERICO JIMÉNEZ TEJERO
DIRECTOR TÉCNICO

***“Disfrutar de las pequeñas cosas de la vida es satisfactorio, y
lograr las metas de mi vida es un triunfo...
Y lo que no me mata, me hace más fuerte.”***

*A mis padres,
por su amor, comprensión,
Apoyo, paciencia y enseñanzas.*

*A mi hermana Gabry,
por su paciencia, su amor,
Comprensión y ayuda.*

*A mis abuelos,
por forjar a mis padres
como excelentes seres humanos.*

*A toda mi familia,
por su cariño y credibilidad en mí.*

*A mis maestros,
por sus enseñanzas.*

*A mis amigos
Que lograron que cada día sonriera,
Enojara y aprendiera algo nuevo cada día.*

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPITULO 1

| | |
|--|----|
| Antecedentes de los medios de impugnación..... | 16 |
|--|----|

CAPITULO 2

| | |
|--|----|
| Formas para determinar un crédito fiscal..... | 26 |
| 2.1. Regímenes de tributación..... | 27 |
| 2.2. Autodeterminación..... | 29 |
| 2.3. Visitas domiciliarias..... | 36 |
| 2.4. Revisión de Gabinete..... | 48 |
| 2.5. Revisión de comprobantes fiscales..... | 54 |
| 2.6. Revisión de dictámenes de estados financieros realizados por contador público autorizado..... | 56 |
| 2.7. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera..... | 60 |
| 2.8. Resolución o liquidación en que se determina un crédito fiscal..... | 66 |

CAPITULO 3

| | |
|--|----|
| Procedimiento Administrativo de Ejecución..... | 68 |
| 3.1. Mandamiento de ejecución..... | 72 |
| 3.2. Requerimiento de pago..... | 76 |
| 3.3. Acta de Embargo..... | 85 |
| 3.4. Remate..... | 97 |
| 3.4.1. Acuerdo para fijar la base de la enajenación y avalúo de los bienes embargados y su avalúo..... | 99 |

| | |
|---|-----|
| 3.4.2. Convocatorias y almonedas..... | 102 |
| 3.4.2.1. Convocatoria en primera almoneda..... | 102 |
| 3.4.2.3. Audiencia de remate en primera almoneda..... | 106 |
| 3.4.2.4. Convocatoria en segunda almoneda..... | 110 |
| 3.4.2.5. Audiencia de remate en segunda almoneda..... | 111 |
| 3.4.3. Adjudicación de bienes..... | 112 |
| CAPITULO 4 | |
| RECURSO DE REVOCACIÓN..... | 115 |
| 4.1. Generalidades de los recursos administrativos..... | 115 |
| 4.2. Concepto de Recurso de Revocación..... | 117 |
| 4.3. De la interposición del Recurso de Revocación..... | 117 |
| 4.3.1. Requisitos del escrito de interposición del Recurso de Revocación. | 118 |
| 4.4. Procedencia e improcedencia del recurso de revocación..... | 122 |
| 4.5. Plazos para la interposición del Recurso..... | 126 |
| 4.6. Del trámite y resolución del Recurso de Revocación..... | 127 |
| 4.6.1. Ofrecimiento, admisión y desahogo de pruebas..... | 127 |
| 4.6.2. Término para dictar la resolución..... | 138 |
| 4.6.3. Sentido de la resolución..... | 139 |
| 4.6.4. Plazo para la cumplimentación de la sentencia dictada con motivo del Recurso de Revocación..... | 142 |
| CAPITULO 5 | |
| JUICIO DE NULIDAD..... | 147 |

| | |
|--|-----|
| 5.1. Concepto..... | 147 |
| 5.2. Demanda y su contestación..... | 148 |
| 5.3. Improcedencia, sobreseimiento, impedimentos y excusas..... | 155 |
| 5.4. Incidentes..... | 159 |
| 5.5. De las pruebas y cierre de instrucción..... | 161 |
| 5.6. Sentencia..... | 165 |
| CAPITULO 6 | |
| TÉRMINO PARA INTERPONER RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA FISCAL FEDERAL..... | 171 |
| 6.1. Plazo y término..... | 171 |
| 6.2. Términos y plazos que establece el Código Fiscal de la Federación..... | 174 |
| 6.3. Términos y plazos en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.... | 177 |
| 6.4. Términos y plazos para interponer Recurso de Revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación..... | 179 |
| 6.5. Efectos y consecuencias jurídicas de los términos..... | 184 |
| 6.6. Definiciones y alcances de las palabras reforma y derogación..... | 185 |
| CAPITULO 7 | |
| GARANTIAS DE LEGALIDAD Y CERTEZA JURÍDICA..... | 187 |
| CONCLUSIONES | |
| PROPUESTA | |
| “TERMINO PARA INTERPONER EL RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA ACTOS COMETIDOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE | |

**EJECUCIÓN, MEDIANTE REFORMA A LOS ARTICULOS 127 Y 128 DEL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

La fuente de ingresos del Estado Mexicano lo constituye la recaudación de impuestos que hace a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en las facultades que las leyes fiscales les otorgan, que sirven para ejecutar el Presupuesto de Egresos Federal y distribuir el ingreso del Estado para cumplir con las obligaciones, para otorgar los servicios que las leyes les señalan y beneficiar a los propios contribuyentes.

El Título V, Capítulo III, del Código Fiscal de la Federación, regula la figura denominada procedimiento administrativo de ejecución, que como su nombre lo indica es un procedimiento mediante el cual la autoridad tributaria garantiza el interés fiscal de un crédito, porque el contribuyente no hizo el pago de este en el plazo que la ley le otorga, mediante el embargo de bienes que haga a un contribuyente. Durante el desarrollo de este procedimiento la autoridad fiscal emite una serie de actos de carácter administrativo fiscal, los que se deben ajustar a la garantía de legalidad que consagra el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y al Código Fiscal.

Cuando el acto que emite la autoridad carece de legalidad, el contribuyente cuenta con los medios de impugnación que la ley que rige el acto le otorga, así como los numerales 116 y 117 fracción II, incisos b) y c) del Código Fiscal de la Federación, indican que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal que sean emitidos por autoridades fiscales federales que se dicten dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando se alegue que éste no se

ajustó a la ley o afecten el interés jurídico de terceros, se podrá interponer el recurso de revocación.

El problema se presenta cuando el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, señala que el escrito de interposición del recurso será dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto que se impugna, es decir, establece un plazo general para tal efecto, pero como excepciones tenemos de lo dispuesto en los artículos 127, 128 y 175.

Respecto al artículo 127, indica que el recurso de revocación contra actos del Procedimiento Administrativo de ejecución, podrá hacerse valer en cualquier tiempo cuando no se haya apegado a la Ley, y por todas las violaciones cometidas antes de la publicación de la convocatoria de primera almoneda o se trate de venta de bienes fuera de subasta, será contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

El artículo 128 fija que el tercero que afirme ser propietario de los bienes, negociaciones o titular de derechos embargados, podrá hacer valer el recurso en mención en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco.

Pero tratándose del avalúo que determina la autoridad respecto de los bienes embargados, se interpondrá en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación; por el embargado o terceros acreedores que no estén conformes.

Considerando lo expuesto en párrafos anteriores, el contribuyente podrá interponer el Recurso de Revocación, desde el momento que inicia el

Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda. Existe la posibilidad que los ciudadanos traten de evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así que el efecto que tiene el no determinar un plazo al contribuyente para interponer el Recurso de Revocación en el caso planteado, trae como consecuencia que se retrase dicho procedimiento, lo que de manera evidente será en perjuicio del contribuyente deudor como del propio Servicio de Administración Tributaria, y por lo tanto al Estado.

La resolución al recurso que ha sido admitido, podría ser en el sentido de reponer el procedimiento administrativo de ejecución desde el acto que determine la autoridad resolutora, lo que podrá ser de forma parcial o total y, si el contribuyente no paga el crédito, por disposición de ley este se actualizará y aumentará la cantidad a pagar, igualmente la dificultad de la autoridad par hacer efectivo el cobro.

Este tema de tesis socialmente se justifica, en razón que la colectividad se organiza para poder actuar de manera conjunta, de lo que resulta que su estructuración se regulará por las leyes, en este caso, se trata del Código Fiscal de la Federación, el que de acuerdo con los preceptos señalados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, principalmente el artículo 17, que dispone que toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales de manera expedita, conllevando a los contribuyentes a la oportunidad de interponer los medios de defensa en contra del actuar de las autoridades

fiscales, proporcionando a los gobernados una mayor certeza jurídica en el actuar de la autoridad fiscal y la pronta resolución que formula éste.

Respecto al ámbito profesional, es trascendente ya que como futuros abogados buscamos en las disposiciones legales en materia fiscal, principalmente lo relacionado con los términos o plazos que señala la ley para interponer los medios de defensa contra los actos o resoluciones de las autoridades, es decir, en este caso se trata del Procedimiento Administrativo de Ejecución, lo que trae como consecuencia otorgar certeza jurídica y legalidad de los actos y resoluciones dictados por la autoridad competente.

Podemos percatarnos que el Código es muy específico respecto al rubro de los plazos, es decir, el señalamiento en diversas disposiciones de los plazos denominados fatales, lo cual causa certeza jurídica y legalidad a todos los gobernados, y estabilidad al sistema financiero del estado mexicano.

En mi opinión personal, es importante el desarrollo de este tema ya que tengo en cuenta las violaciones en el procedimiento Administrativo de Ejecución, y darle un lapso de tiempo tan extenso al contribuyente para que se defienda de los actos que lo integran, representa un retraso en la conclusión del Recurso de Revocación, violando el principio de justicia pronta y expedita, que la propia Constitución Federal consagra.

El objeto del tema de tesis, es encontrar la solución al planteamiento del problema que se indicó con anterioridad, mediante la reforma a los artículos 127 y 128 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de determinar un plazo

para la interposición del Recurso de Revocación contra los actos que ejecuta la autoridad fiscal con motivo del Procedimiento Administrativo de Ejecución Federal.

Específicamente, los objetivos son describir, determinar la importancia de los términos y plazos, y el establecimiento de un término para interponer el Recurso de Revocación en contra de los actos dictados dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución Federal.

Tratar de encontrar bases para reformar los artículos 127 y 128 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de estipular un plazo general de interposición del Recurso de Revocación en contra de los actos señalados en el numeral 117 del Código, para dar mayor congruencia a la ley fiscal, agilidad y veracidad al trámite, así como proporcionar certeza jurídica y legalidad al contribuyente como a la autoridad tributaria, consecuentemente al Estado.

Se hará uso principalmente de tres métodos. El primero de ellos es el método descriptivo, que permita a partir de observaciones directas descubrir e interpretar una situación específica. Así como el método deductivo, con el cual se obtendrán conclusiones particulares de una situación en general. De igual manera, del método sistemático, que tiene por objeto determinar el alcance de la norma que se estudiará y sus efectos jurídicos.

El presente trabajo de tesis, se desarrolla en seis capítulos. El Capítulo 1, expone algunos de los antecedentes de los medios de impugnación que en materia fiscal, las leyes han establecido para la defensa de los intereses de los ciudadanos, desde la época colonial en México, hasta la creación de la legislación más reciente en materia fiscal en amplio sentido.

El Capítulo 2, se explican las formas en como nace a la vida jurídica un crédito fiscal, ya sea determinado por el propio contribuyente, y como las generalidades de dichos procedimientos, y los plazos con los que cuenta la autoridad para emitir una resolución y acordar si el contribuyente cumplió o no con sus obligaciones fiscales, trayendo como consecuencia la determinación de un crédito fiscal.

En caso que el contribuyente no pague o interponga medio de impugnación contra dicho crédito dentro del término que la ley le otorga, la autoridad tiene la facultad de iniciar un procedimiento denominado Administrativo de Ejecución, del cual se habla en el Capítulo 3, señalando el desarrollo del mismo, y los plazos que señala el Código Fiscal para este.

Se presume que todos los actos de la autoridad cuentan con la característica de legalidad, pero ya sea por el cúmulo de trabajo, por omisiones, errores o por negligencia, dichos actos en algunas ocasiones carecen de las características precisadas, para lo cual el contribuyente cuenta con los medios de impugnación que la ley señala, como el Juicio de Nulidad, materia de estudio del Capítulo 5.

También podrá impugnar dichos actos a través del Recurso de Revocación analizado en el Capítulo 4, tema que es importante conocer ya que constituye el objetivo de esta tesis, sobre todo lo que se refiere a los plazos con que cuenta el contribuyente para impugnar los actos que se emiten o ejecutan dentro del procedimiento administrativo de ejecución. Relacionado con el Capítulo 6, que

enuncia la importancia de los términos o plazos dentro de la materia fiscal, principalmente los que establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

El capítulo 7, que estudia lo referente a las Garantía Individuales de los individuos, encaminadas a la base del tema de la tesis.

Finalmente las conclusiones de la tesis y la propuesta de la tesis, que consiste en dar solución al problema planteado en esta introducción, por lo que se procederá pues al estudio del capitulado.

CAPITULO 1

Antecedentes de los medios de impugnación.

Debemos tener en cuenta que para hablar de los antecedentes de los medios de impugnación, es menester hablar sobre el origen de los impuestos y de la forma como se determinaban y recaudaban.

En la Antigüedad, los impuestos tenían varias formas, variaban de acuerdo a las características social, económica y política de cada pueblo, por ejemplo en Egipto, China y Mesopotamia, se decretaron las primeras leyes tributarias, haciendo referencia que “se puede amar a un príncipe, se puede amar a un Rey, pero ante un recaudador de impuestos, hay que temblar”, “ante los cobradores de impuestos del faraón durante la ‘declaración’, se debían arrodillar y pedir gracia”, situación que en la actualidad sucedía hasta hace algunos años. (SÁNCHEZ:2000:4)

Como se sabe, también se pagaban con trabajo físico las “obligaciones” hacendarias que los ciudadanos tenían con sus gobernantes, por ejemplo una de las civilizaciones más avanzadas como la Egipcia, con la construcción de las pirámides.

Existían formas de comprobar que se habían cubierto los impuestos, ya fuera mediante vasijas, inscripciones en tumbas. Situaciones más graves sucedían con motivo de las guerras, en donde los vencedores se encontraban en posibilidad de cobrar tributos a las poblaciones vencidas, como en muchas ocasiones sucedía en el gran imperio Romano.

Uno de los antecedentes más importantes de la recaudación de impuesto era el famoso Código de Hammurabi, que determinaba una gama de situaciones en que podrían encontrarse los ciudadanos por su incumplimiento.

En el caso de las civilizaciones prehispánicas en México, “los soberanos aztecas del antiguo México, no solo les debían entregar cigarros, bolas de caucho, serpientes...”, además de que “los Códices, el Rey de Azcapozalco pidió a los aztecas que además de las balsas sembradas de flores y frutos que llevaban como tributo...entregarle una garza y un pato echado sobre sus huevos, de modo que al recibirlos estuvieran picando el cascarón”, es importante destacar que la forma en que se determinaban las obligaciones de los ciudadanos eran hasta cierto punto risibles, pero no en todas las ocasiones, ya que podrían llegar a ser tan crueles por incumplir sus obligaciones. (SÁNCHEZ:2000:4)

“Clavijero asevera que tenía el rei de México, así como el de Acolhuacan, tres consejos supremos, compuestos por hombres de la primera nobleza, en los cuales se trataban todos los negocios pertenecientes al gobierno de las provincias, a los ingresos de las arcas reales, y a la guerra, el rei, por lo común, no tomaba ninguna medida importante sin la aprobación del consejo... alude al “cihuacoatl”, quien tomaba cuenta de los recaudadores de las rentas de su distrito”

La civilización mexicana y las demás comunidades indígenas, “había vínculos de vasallaje derivados de la guerra, impuestos por la conquista y mantenidos por la fuerza y el terror. Los pueblos vasallos de los aztecas tenían la obligación de pagar tributo al señor Tenochtitlán, quien comisionaba periódicamente a sus

embajadores, llamados "calpixques", para que lo recaudaran". (BURGOA:2000:47, 50)

Abusaban del poder que el pueblo les otorgaba, por cuestiones religiosas principalmente, dejando su destino al arbitrio de los que gobernaban "por mandato divino", quienes obtenían grandes beneficios y privilegios por el abuso del poder de que gozaban.

Evidentemente como puede apreciarse, por cuestiones políticas, económicas y principalmente religiosas, se tenía a las civilizaciones en un estado de desconocimiento y sometimiento tal que para ellos no era algo de lo que pudieran quejarse, ya que como es sabido, al tener una idea tan clara de que el hecho de contravenir las disposiciones de los gobernantes, era como ir en contra de sus dioses, quienes les otorgaban todos los beneficios que tenían en virtud de los impuestos que pagaban a los Reyes o Príncipes, quienes representaban en la tierra a sus dioses; razones por las que no había cabida a que existieran medios de impugnación para contrarrestar las resoluciones de éstos; atendiendo a que existían en la cultura inca los sacerdotes a quienes se les exentaba del pago de tributos.

Posteriormente en la Edad Media, en Europa con la formación del feudalismo, los señores feudales y siervos, surge un nuevo sistema fiscal, tomando en cuenta las características sociales, económicas, políticas y legales, que en ese tiempo imperaban, se originaron una cantidad enorme de tributos, los cuales eran pagados en especie o en dinero.

Existía un impuesto denominado talla, el cual gravaba la propiedad inmueble, teniendo por base fija un catastro cuidadosamente hecho, si no lo pagaba, él solo o mejor dicho su tierra, era el único responsable, pero si creía que era lesionado por el reparto hecho, tenía el derecho de exigir que se comparara su cuota con la de un vecino, quien era elegido por él mismo.

“Cuando los siervos o villanos comparecieron ante los tribunales en solicitud de justicia, debían pagar derechos por el servicio de la impartición de justicia”, cosa que en nuestros tiempos no es aplicable más que a los arbitrajes. (SÁNCHEZ:2000:14)

Existían otros medios de obtener fondos, como el diezmo, que era recolectado principalmente por la iglesia, lo que significaba que el siervo pagaría al señor feudal la décima parte de los productos que obtenía. Los señores feudales contaban con intendentes, quienes se encargaban de la recaudación de los tributos, en caso de incumplimiento por parte de los siervos en su obligación, los metían en la torra que hacía de cárcel y contaba con una cámara de tormento, por ejemplo cuando no pagaban o no podían pagar el diezmo. Cobrando además por el derecho de transitar en los puentes, caminos, ríos, etcétera. Los señores feudales además tenían demasiadas facultades para la imposición de derechos, como los de toma, que consistía en tomar de sus siervos lo que necesitaba para cubrir las necesidades de su castillo; el derecho de pernada, que consistía en que el señor feudal tomaba la virginidad de las mujeres antes de contraer matrimonio.

Sistemas que con el transcurso del tiempo se fueron modificando y adaptando a las necesidades de las sociedad, de las relaciones de los Países

entre sí, así como de una mayor cabida a la defensa y mayor certeza jurídica a los ciudadanos, pero además un conocimiento o desconocimiento tal, de lo que se podrían aprovechar tanto el Estado como los gobernados. Así como la evasión del cumplimiento de las obligaciones a que estaban sujetos de acuerdo a las leyes o normas consuetudinarias.

Por lo que ve a México, en los tiempos de la colonia, como consecuencia de la conquista de los Españoles, la creación de entidades que eran controladas por la Corona Española, mediante los Virreyes en la Nueva España, así como la creación del Consejo de Indias, que emitían ordenanzas, leyes, cédulas reales y acuerdos, existía una forma de repartición de los impuestos obtenidos, denominado "Quito Real", destinado al Rey de España, a Hernán Cortés y el resto era repartido a los soldados. Tiempos en los que existió un personaje importante llamado Fray Alonso de la Veracruz, quien logró la exención del diezmo que pagaban los indígenas.

"El procedimiento de recaudación de los pueblos de la Corona, existía en dos fases:

- a) El repartimiento del tributo entre los tributarios. Consistía en la fijación de una cuota individual, con arreglo a la norma general que regía la determinación de los tributos,... según su cantidad, calidad y posibilidad. El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos, que eran oficiales subalternos, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio. Como no eran raros los excesos de los caciques y gobernadores

en el repartimiento del tributo, motivaba a quejas de naturales y religiosos y algunas autoridades.

- b) El cobro. Correspondía a los caciques y gobernadores, ayudados por los tequitlatos. Lo recaudado se recogía por los recaudadores.

Comisiones de revisión en los pueblos de la Corona, cuando los indios se consideraban perjudicados por abusos administrativos en el repartimiento que sus autoridades habían ejecutado, solían acudir directamente ante el virrey en demanda de desagravio, ante quien se interponía escrito de impugnación, haciendo relación de que a causa de no estar bien repartidos los tributos en que estaban tasados, recibían agravio por que algunos pagaban más de lo que debían conforme a la tasación. El virrey ordenaba a una comisión que revidara la tasación hecha... El medio de impugnación duraba en trámite aproximadamente año y medio. Con motivo de la revisión, se mandaba repartir de nuevo la tasación de los tributos...

Comisiones de revisión en los pueblos de los encomenderos. El virrey intervino en los de Encomienda, generalmente a petición de los indios, para asegurar la distribución del tributo conforme a las normas establecidas y desgravar a los indios, siempre se le daba traslado

La protección legal y gubernativa de los indígenas con motivo de sus quejas en materia tributaria. Los abusos en materia tributaria cometidos en perjuicio de los indígenas proporcionaba que estos elevaran quejas a las autoridades de la

colonia, con el propósito de que éstas reparasen la injusticia haciendo desaparecer el agravio.

Los indios, como los demás súbditos, acudían a las autoridades bien por la vía gubernativa o bien por la judicial, a pedir protección, amparo o la observancia del derecho, siendo la tasación del tributo, el punto de partida de la protección... siendo resueltas mediante fallo o resolución fundados en las disposiciones legales vigentes.

En los primeros años de la Colonia, los asuntos fiscales eran tramitados y resueltos por la Real Audiencia. Esta conocía en grado de apelación de los asuntos contenciosos resueltos en primera instancia por los alcaldes ordinarios y corregidores. Pero en el año de 1561 el Rey de España, resolvió que los asuntos fiscales serían reconocidos por la Real Hacienda. Pasaron así de los jurisdiccional a lo administrativo". (SÁNCHEZ:2000:22, 23)

Como se observa en el recuento anterior ya existía una organización de medios de defensa más concreta y de alguna manera legalizada, para resolver los asuntos en que se veían agraviados los indígenas, para resolver asuntos sobre el reparto que hacían las autoridades administrativas de manera injusta. Existiendo ya un interés por parte de los individuos por protegerse por los abusos que cometían las autoridades, que con poder y bastas facultades que les otorgaba el gobierno, cometían en contra de los administrados.

Ignacio Burgoa, señala que todos los funcionarios administrativos estaban supeditados al virrey, quien mediante una especie de circulares, llamadas "instrucciones", indicaba las reglas generales del gobierno, además estaban

facultados para expedir ordenanzas de buen gobierno, es decir, reglamentos, las que deberían estar a consideración del Consejo de Indias. (BURGOA:2000:65)

Advirtiendo que posteriormente todos los procedimientos de impugnación contra los actos de las autoridades administrativas, en función de determinación de créditos fiscales, se ha ido mejorando, sin que con ello se pueda decir que ha llegado a una mayor perfección, pero razonando que cada vez se la otorga mayor protección a los contribuyentes en contra de los actos de la autoridad fiscal.

Es importante señalar que antes de la publicación de la Constitución de 1917, se hizo afirmaba que era necesaria la creación de tribunales contencioso-administrativos, ya que “Don Teodoro Lares en el ciclo de conferencias que impartió en el Ateneo Mexicano en el año de 1851... se refirió al contencioso administrativo, señalando la necesidad de crear tribunales que se encargaran de tramitar y resolver estos conflictos por medio de justicia retenida, es decir, conocerían del conflicto y al resolver proponen al órgano administrativo la forma de terminar con el conflicto”. Pero fue hasta el año de 1893 en que se expidió una ley y reglamento del contencioso administrativo, sin existiera mucho interés por el mismo.

Así pues, en el año de 1924 fue creado el Jurado de Penas Fiscales, que empezó a funcionar con apoyo de una ley, en la que establecía el procedimiento, el que se seguía de la siguiente forma: “las oficinas recaudadoras tenían obligación de formar el expediente de infracción, asegurar el interés fiscal y notificar al causante el pedimento de una sanción por la infracción cometida; dicho expediente se remitía al Jurado, y éste en uso de sus facultades imponía la pena,

dando oportunidad a que el presunto infractor rindiera las pruebas que estimara necesarias para tratar de desvirtuar la violación que se le imputaba..." Por lo que el Jurado dictaba resoluciones, en contra de las cuales procedía el recurso de revisión, que se tramitaba ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, donde se resolvía confirmando, modificando o revocando la resolución dictada por el Jurado de Penas Fiscales; así mismo tenía la oportunidad de acudir ante los tribunales judiciales federales a demandar la protección de la Justicia federal.

De igual manera se creó la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, la cual "tendría por objeto conocer de las inconformidades de las Juntas Calificadoras que tenían como misión determinar mediante una calificación, el impuesto que debería cubrir el causante con base en los datos asentados en su manifestación. En contra de la resolución dictada por la Junta Revisora, cabía el recurso de apelación ante la Secretaría de Hacienda..." (MARTÍNEZ:1967:265-269)

Exponiendo lo anterior se creyó conveniente la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, para que conociera de los asuntos administrativos en que interviniera la Federación, por cuestiones netamente administrativas como fiscales, ya que el hecho de que las resoluciones que dictaran las autoridades administradoras fueran revisadas por una autoridad judicial no era lo más correcto, ya que de alguna manera se alejaría un poco de lo que disponía la Constitución Política de México al respecto de la división de poderes, causa por la cual algunas personalidades se manifestaban en contra de la creación de un tribunal contencioso administrativo, ostentando que el amparo sería la solución a todos los conflictos que sobre la materia se derivaran, pero todavía faltaba tomar en cuenta

que los Juzgados de Constitucionalidad, se referían meramente a ese aspecto y no al de legalidad de las actuaciones de la autoridad administrativa, razón por la cual el año de 1936 se creó el Tribunal Fiscal de la Federación, lo que trajo como consecuencia la reforma del artículo 104 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la que en la actualidad se denomina Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

CAPITULO 2

Formas para determinar un crédito fiscal.

En el presente Capítulo desarrollo las formas en cómo nace a la vida jurídica un crédito fiscal, determinado ya sea por el contribuyente o por la autoridad fiscal, de acuerdo a las facultades de comprobación que ley fiscal le otorga, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Tomando como base, que la obligación tributaria tiene su origen en la hipótesis que el legislador, al momento de crear la norma establece en forma general, para en caso que el actuar del contribuyente se encuadre en dicha hipótesis se fije una obligación tributaria a su cargo, la cual cumplirá con las formalidades que el Código Fiscal de la Federación establece para la presentación de solicitudes, avisos, informes, declaraciones y documentos, etcétera.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 4 señala que se entenderá como crédito fiscal "...los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena", lo cual se encomendará al Servicio de Administración Tributaria, mediante procedimientos de determinación que para tal efecto estipulen las leyes fiscales.

Tomando en cuenta las reformas al Código Fiscal de la Federación y los artículos transitorios del mismo, mediante decreto publicado el 5 de enero del año 2004 en el Diario Oficial de la Federación, mediante la adición del Capítulo II del Título Primero de la ley en mención, que regula la utilización de los medios electrónicos, por los contribuyentes y la Autoridad tributaria, disposiciones que se complementan con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.

2.1. Regímenes de tributación.

Las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, sujetas a las obligaciones fiscales que determinan la Ley del Impuesto sobre la Renta, se regirán por los siguientes regímenes fiscales:

- a) **Régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.** El numeral 120 de dicho ordenamiento establece: "Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta ley, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales. Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos

de la ley atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales...”

Dichas personas, de acuerdo al artículo 127 de la ley en comento, realizarán los pagos mensuales a la cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, así como también deberán enterar sus obligaciones de manera anual.

- b) **Régimen intermedio de personas físicas con actividades empresariales.** Establece el artículo 134 del ordenamiento citado que “los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4,000,000.00, aplicarán las disposiciones de la sección I de este capítulo...” Las personas que se encuentren dentro de este régimen, deberán enterar sus obligaciones fiscales a más tardar en el mes de abril de cada año, conformando ésta la declaración anual, de igual forma, deberán enterar declaraciones de forma mensual.
- c) **Régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS).** En el numeral 137 de la ley se señala que “las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de

su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$1,750,000.00...”

Las personas físicas que se encuentren en este régimen, deberán enterar sus declaraciones de manera bimestral o anual.

d) Ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Dispone el numeral 141 de la ley citada, que “se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

- I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier forma.
- II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Las personas físicas que se encuadren en dichos supuestos, declararán de manera mensual y anual, según corresponda.

2.2. Autodeterminación.

El glosario de términos de Hugo Carrasco Iriarte, define a la autodeterminación como “el procedimiento que el propio contribuyente realiza con la determinación de sus impuestos y para efectuar el entero respectivo.” Además expresa que la persona que la efectúa “cumple de manera espontánea... y en

tiempo con sus obligaciones formales y sustantivas en materia fiscal.”
(CARRASCO:2003:21)

En mi opinión, es la forma de fiscalización que se va a tomar en cuenta, como la obligación del contribuyente en el cumplimiento voluntario y espontáneo de sus obligaciones fiscales a las que está sujeto a partir del momento de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Sergio Francisco de la Garza expresa que “en la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho generador que se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero”, en la realidad dicha cantidad se entera ante las instituciones bancarias autorizadas para tal actividad. (DE LA GARZA:2002:564)

Es decir, el contribuyente voluntariamente con base en las disposiciones fiscales, determinará las contribuciones a las cuales se ha hecho acreedor y por las que debe pagar.

Para lo cual, el artículo 27 Código Fiscal de la Federación señala que las personas morales así como las personas físicas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar declaraciones o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, proporcionar la información relacionada con su

identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del Código. Por lo que se le asignará una clave a través de una cédula de identificación o la constancia del registro fiscal, las que tendrán las formalidades que para tal efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglamentos de carácter general.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación estatuye que corresponde a los contribuyentes la determinación de las obligaciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario; que en concordancia con lo expresado en el párrafo anterior y con lo que señala el numeral 15 del Reglamento del código en comento, la solicitud de inscripción en el Registro Federal de contribuyentes, deberá presentarse dentro del mes siguiente al día en que se efectúen las situaciones que a continuación se señalan:

- a) Las personas morales residentes en México, a partir de que se firme su acta constitutiva.
- b) Las personas físicas, así como las morales residentes en el extranjero, desde que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.
- c) Las personas que efectúen los pagos a que se refieren a los ingresos por salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado, que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán presentarla por los contribuyentes a quienes hagan dichos pagos, computándose a partir del día en que éstos inicien la prestación de servicios; dichas personas

comunicarán la clave del registro a los contribuyentes dentro de los siete días siguientes a aquél en que presenten la solicitud de inscripción.

El numeral 31 del mismo Código, señala que las personas que deban presentar las solicitudes, declaraciones, avisos o informes, lo harán mediante documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, cumpliendo con las mismas y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos o, en su defecto presentarse de manera impresa.

Los contribuyentes podrán cumplir dicha obligación en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenar la transferencia de fondos.

La declaración es “el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria, cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que Autoridad tributaria reconozca como válida dicha liquidación.” (DE LA GARZA:2002:569)

Lo que me lleva a conjeturar que las declaraciones, son las manifestaciones de los contribuyentes que tienen como finalidad comunicar a la autoridad fiscal

que por la ejecución de un acto de carácter tributario, teniendo el deber de comunicarlo mediante la presentación de los formularios que para tal efecto autoriza el Servicio de Administración Tributaria, bajo los lineamientos prescritos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

La presentación que el contribuyente hace de sus declaraciones, tiene como consecuencias: hacer del conocimiento a la autoridad fiscal de la realización de un hecho generador y, la facultad de la autoridad de revisar la declaración que le presenta el contribuyente y, en su caso, la determinación de un crédito fiscal.

Las autoridades se encuentran obligadas, de acuerdo al artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, mediante la unidad administrativa denominada Asistencia al Contribuyente, a otorgar información gratuita a los contribuyentes mediante la explicación de las disposiciones fiscales, ya verbalmente o por medio de folletos; mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional; elaborar los formularios de declaración en forma que puedan llenarse fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, informando fechas y lugares de presentación; señalar en forma precisa en los requerimientos el documento cuya presentación se requiere; con la oportunidad de que mediante una consulta el contribuyente se informe si es acreedor de un crédito fiscal.

Cuando existe un requerimiento de la autoridad fiscalizadora, se deben cumplir mediante la presentación de declaraciones complementarias. De acuerdo a lo que establece el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, se determina que las declaraciones que se presenten serán definitivas, pudiendo ser modificadas por el propio contribuyente hasta por tres ocasiones, siempre que no

se hayan iniciado las facultades de comprobación de la autoridad tributaria. Con las reformas al Código, se adicionó un párrafo este artículo, disponiendo que el contribuyente podrá presentar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación cuando:

- a) Sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades;
- b) Sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
- c) El contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir la declaración original en base al dictamen.
- d) La presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa en la ley.

El efecto que tendrán las declaraciones complementarias son las de modificar las anteriores.

Los avisos, que son importantes para lograr un mayor control sobre las actividades que realiza el contribuyente dentro del territorio nacional, se define como "la comunicación que deben dar a las autoridades fiscales los contribuyentes en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales." (CARRASCO:2003:23)

El artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, implanta que las personas físicas o morales obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, presentarán además en su caso, los avisos siguientes:

- a) Cambio de denominación o razón social.
- b) Cambio de domicilio fiscal.
- c) Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- d) Liquidación o apertura de sucesión.
- e) Cancelación en el registro federal de contribuyentes.
- f) De apertura o cierre de establecimientos o locales que se utilicen como base fija para el desempeño de servicios personales independientes.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 79 y 81 del Código Fiscal de la Federación, si el contribuyente no presenta sus declaraciones o avisos que exijan las disposiciones fiscales, o presentarlos por requerimiento de éstas; la presentación de declaraciones o avisos incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado en las normas fiscales, serán consideradas como infracciones y serán acreedores al pago de una multa.

Para llevar a cabo el pago de las contribuciones, señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, a que se hicieron acreedores los contribuyentes de acuerdo a las disposiciones fiscales, lo harán mediante la presentación de sus

declaraciones en los plazos que para tal efecto señalen las disposiciones respectivas, a falta de disposición dentro de los siguientes plazos:

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

Concluyendo que la autodeterminación de impuestos, es aquella cantidad que el propio contribuyente ha de pagar en forma voluntaria y espontánea, en base al procedimiento que llevó a cabo en el cálculo del impuesto, conforme a las disposiciones fiscales vigentes..

2.3 Visitas domiciliarias.

La visita domiciliaria, es "la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales".

(RODRÍGUEZ:1998:215, 216)

Defino a la visita domiciliaria, como la facultad fiscalizadora de la autoridad que tiene por objeto verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades que para los cateos establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

VISITAS DOMICILIARIAS.- PARA SU PRACTICA SE REQUIERE LA EXISTENCIA DE UNA ORDEN DE VISITA QUE REÚNA LOS REQUISITOS A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- A efecto de considerar legal una visita domiciliaria, es necesario que se acredite la existencia de la orden respectiva, la que debe ser mostrada a la persona con quien se entiende la visita, señalándose en forma expresa y concreta el nombre y domicilio del visitado y el objeto de la misma. (Año VIII. No. 80. Agosto 1986. Pág: 117. Aislada Segunda Época. Pleno. Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO).

Las visitas domiciliares tienen su fundamento en el párrafo once del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, la fracción III, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, en la que se establece la facultad de las autoridades fiscales para practicar visitas a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros relacionados con ellos, a fin de revisar su contabilidad, bienes y mercancías, con el objeto de determinar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

“Los actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa a través de las visitas domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado como lo establece el artículo 16 constitucional, reuniendo las formalidad que para las órdenes de cateo establece, es decir, “que la orden escrita señale: a) El lugar en donde debe realizarse; b) Las personas que deben atender la visita; c) El objeto de la misma, libros y documentos que se van a inspeccionar para conocer si se ha cumplido con las obligaciones fiscales”. (DELGADILLO:1991:153)

Procedimiento que se inicia con una **orden de visita** que emite la autoridad fiscal competente, ya sea la Administración de Auditoría Fiscal o la Administración de Aduanas, oficio que acatará los requisitos que para su legalidad determina el artículo 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, que serán por lo menos los siguientes:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital. Tratándose de aquellos que sean digitalizados y deban ser notificados personalmente, se transmitirán codificados a los destinatarios.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado, expresando la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente, en su caso, el nombre de la persona o personas a quienes va dirigido, o la descripción de datos suficientes con los que se identifique a la persona. En caso que consten en documento digital, contendrá la firma electrónica

avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la autógrafa.

- V. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- VI. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente, lo que se notificará al visitado.
- VII. Especificando el o los ejercicios fiscales por corroborar de la contabilidad del visitado.
- VIII. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 del Código, las órdenes contendrán impreso el nombre del visitado.

Como lo señala el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, presentándose el visitador en el lugar o lugares designados para llevar a cabo la visita, en caso que no se encuentre el visitado o su representante legal, el visitador procederá a dejar citatorio con la persona que lo atendió, para que el contribuyente o su representante legal, lo esperen al día siguiente a hora determinada para recibir la orden de visita, si son omisos la diligencia se llevará a cabo con la persona que se encuentre presente en el lugar visitado.

El auditor tendrá la facultad de asegurar la contabilidad, cuando considere que exista peligro de que el visitado se ausente o realice maniobras tendientes a impedir el inicio o desarrollo de la visita, mediante el sellado o colocación de

marcas en los muebles, archiveros, escritorios, cajas fuertes y oficinas que correspondan; por lo que al dejar el citatorio, los visitantes podrán hacer una relación de los libros y documentos que integren la contabilidad, según dispone la fracción II, del artículo 44, del Código Fiscal de la Federación. Si el contribuyente requiere alguno de los documentos que se encuentren en los muebles, archiveros u oficinas sellados para llevar a cabo sus actividades, le será permitido extraerlo para obtener copia en presencia de los visitantes.

Otorgándole al visitante la potestad, de asegurar los bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales, y no se hubiere cumplido con esa obligación, por lo que procederá a su aseguramiento.

Cuando el contribuyente presente aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, fija el artículo mencionado, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior cuando el contribuyente conserve el local, sin que se requiera nueva orden de visita, pero haciendo constar dichos hechos o circunstancias en el acta que se realice, salvo que en el domicilio anterior, se verifique alguno de los supuestos que señala el numeral 10 del Código, se continuará la visita en el domicilio anterior.

Es necesario que los visitantes se identifiquen precisamente al inicio de la visita, pues de lo contrario el acta es considerada como nula, haciendo constar en el acta que se identificó debidamente, ya que si no lo hace se estimara que no cumplió con dicha formalidad, en concordancia con lo que dispone la fracción II, del numeral 44 del Código mencionado.

El artículo citado señala que el visitador requerirá a la persona con quien entienda la diligencia, para que designe dos testigos, quienes se encontraran presentes en el desahogo de la visita; en caso de negativa de quien deba designarlos o la persona que sea designada se niega a ejercer dicho encargo, el visitador tiene la potestad de señalar a los testigos, quienes podrán ser sustituidos, aumentados o disminuidos en el momento de llevar a cabo la primer visita o las posteriores.

Las autoridades que estén efectuando una visita, podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales competentes para que continúen la diligencia iniciada, por ejemplo en el caso de impuestos coordinados cuya revisión estuviera llevando a cabo el fisco federal y pidiera la colaboración del fisco local o viceversa, circunstancias que serán notificadas al visitado.

Son obligaciones del visitado, dispone el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales, el acceso al lugar o lugares objeto de la visita y a mantener a disposición de estos la contabilidad y otros documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de igual manera permitirán la verificación de bienes y mercancías; pudiendo sacar copias de las constancias previo su cotejo con los originales, para ser certificadas y anexadas a las actas finales o parciales levantadas con motivo de la visita cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran:

- I. El visitado, su representante legal o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.

- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo según disposiciones fiscales.
- III. Existencia de dos o más sistemas de contabilidad con distintos contenidos, sin que se concilien con los datos de avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas que establecen las disposiciones fiscales, del periodo que comprenda la visita.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados, o los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en la contabilidad, dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales, sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitantes o se impida su desarrollo.
- VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para su inicio.
- IX. Cuando se niegue el acceso a los visitantes a los lugares en donde deba realizar la visita.

Al encontrar irregularidades en la contabilidad del o los contribuyentes se harán acreedores a una sanción.

Los auditores levantarán **acta parcial de inicio**, en el que se señalarán los documentos que se recogen, como todos los hechos o circunstancias que se presenten durante el desarrollo de la misma, en su caso, terminará la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado y continuará las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, lugar en donde se levantará acta final, dispone la fracción VI, del artículo 46, del Código Fiscal de la Federación.

La anterior disposición es violatorio del artículo 16 constitucional, por permitir a los visitadores continuar con el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, pero sin deslindar y confundiendo las atribuciones propias y específicas para la visita, oficinas en donde indebidamente se autoriza que podrán levantar el acta final de visita, cambiando de manera arbitraria el lugar donde se levantará el acta final que da término a la visita domiciliaria, con fundamento en la fracción V del artículo 46 del Código Fiscal; lo que a todas luces es inconstitucional, porque se desnaturaliza la diligencia de visita, que precisamente por ser visita, requiere que sea en el domicilio visitado, en donde se concluyan todas las actuaciones de la visita, y no en otro lugar, porque si las autoridades requieren de practicar otras diligencias de comprobación, estas deben ser independientes de las actuaciones propias de la

visita domiciliaria que debe terminar siempre con el acta final levantada precisamente en el lugar visitado.

De toda visita domiciliaria el visitador levantará acta en la que se hará constar de forma circunstanciada los hechos u omisiones que hubiere tenido conocimiento en el desarrollo de la misma, que se entenderán como prueba plena para la determinación de obligaciones a cargo del contribuyente por el periodo e impuesto revisado, indicando las consecuencias legales en el acta o por separado, que a juicio de los visitadores recibieron un tratamiento distinto del que establece la ley.

Los visitadores levantarán las actas parciales que sean necesarias, para determinar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales previstas por las leyes tributarias para los contribuyentes visitados, las que se realizarán:

- a) En caso que las visitas se lleven a cabo en dos o más lugares, en cada uno de ellos se efectuará acta parcial con la presencia de los testigos correspondientes, por ejemplo, bodegas, sucursales, talleres, etcétera.
- b) Cuando la autoridad fiscal obtenga copias certificadas de la contabilidad del contribuyente o terceros, para realizar el debido cotejo con las originales.
- c) Solicitud a terceros de documentación e información para poder efectuar una mejor determinación del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.
- d) Aumento o disminución del personal designado para la ejecución de la visitas.

- e) Cambio de autoridad fiscal, cuando se solicita el auxilio a otras autoridades para el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

El Tribunal Federal Fiscal emitió la siguiente tesis jurisprudencial al respecto, en la que establece que:

ACTAS DE AUDITORIA.- SE ENCUENTRAN CIRCUNSTANCIADAS, SI SE SEÑALA EN ELLAS TODOS LOS DATOS OBTENIDOS DURANTE LA VISITA DOMICILIARIA.- Se cumple con los requisitos del artículo 84 fracción V del Código Fiscal de la Federación, respecto de la debida circunstanciación de las actas de auditoria, si en éstas los visitadores mencionan el período revisado, el ingreso gravado, el impuesto pagado, de dónde derivan los ingresos, señalando el número de póliza, el concepto y el ingreso no declarado. (Año IV, número 30, Junio 1982, página 575, Aislada Segunda Época. Pleno. Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO).

Respecto de lo dispuesto en los párrafos cuarto y quinto, fracción IV del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, cuando se trate de empresas multinacionales reguladas por los numerales 215 y 216 del ordenamiento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la última acta parcial, podrán designar a dos representantes para poder tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida por

terceros, mediante escrito que se presentará ante la autoridad competente, respecto de operaciones comparables.

Presentada la designación, los representantes tendrán acceso a la información hasta los cuarenta y cinco días posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente, con la limitante de que no podrán sustraer u obtener copia de los documentos a que tengan acceso, tomando únicamente notas y apuntes.

La autoridad fiscal emitirá **última acta parcial**, en la que se hará mención de todos los hechos u omisiones de las que haya tenido conocimiento la autoridad fiscalizadora, dando a conocer al contribuyente las irregularidades que encontró en su contabilidad al efectuar sus facultades de fiscalización.

Entre la última acta parcial y el acta final, deberán transcurrir cuando menos veinte días, en los cuales el contribuyente podrá presentar pruebas como son documentos, libros o registros que desvirtúen las circunstancias señaladas por la autoridad, o en su caso, optar por corregir su situación fiscal, mediante la presentación de declaraciones complementarias.

Posteriormente se levanta **acta final**, en la que el visitador se presentará en el domicilio o domicilios en que se llevaron a cabo las visitas, debiendo presentarse el visitado, su representante o la persona con quien se haya entendido la diligencia, pero en caso de no encontrarse presentes debe dejarse citatorio para que lo estén en hora determinada del día siguiente hábil, si no se encuentran se levantará el acta final con quien se encuentre presente en el lugar visitado.

Firmando el acta las personas que hayan intervenido en la misma y entregando copia al visitado o la persona con quien se haya entendido la diligencia, pero si se negaren a firmar o recibir el acta final, el visitador hará constar tal circunstancia. Además es importante indicar que todas las actas parciales que se hayan realizado en el desarrollo de la visita domiciliaria, formarán parte del acta final.

La ley establece que la autoridad tributaria contará con un plazo para concluir la auditoria, conforme el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, se encuentra obligada a concluir la visita domiciliaria dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación del contribuyente del inicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. Sin embargo, la excepción a la regla se da en aquellos casos cuando el contribuyente:

- a) Sea integrante del sistema financiero, como los que pertenezcan al régimen de consolidación fiscal, en estos casos, el plazo será de un año contado a partir de la fecha en que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.
- b) De los que la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades de verificación respecto de ingresos por operaciones entre empresas nacionales y extranjeras, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Plazo que podrá ampliarse por periodos de seis meses, más cuando se trate del primer caso y la primera excepción será por una sola ocasión; pero cuando se trata de la segunda excepción la ley no prevé nada.

Existe la posibilidad de que la autoridad no pueda proseguir o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en el establecimiento del visitado, las actas podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, debiéndose notificar tal circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia.

Con la posibilidad que la autoridad fiscal concluya de manera anticipada la visita domiciliaria, indica el numeral 47 del Código Fiscal de la Federación, cuando el contribuyente esté obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 32-A.

Para iniciar otra visita a la misma persona se requiere una nueva orden, aunque se trate del estudio del mismo ejercicio y contribuciones.

2.4. Revisión de Gabinete.

También conocidas como revisiones de escritorio, es otra forma de fiscalización, que consiste en el requerimiento de las autoridades fiscales para llevar a cabo, en el domicilio de éstas, la revisión de documentos que se hayan solicitado al contribuyente, informes a terceros y la documentación de que dispongan las autoridades fiscales.

Las revisiones de gabinete es "otra facultad de fiscalización que consiste en que las autoridades fiscales pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, para que exhiban en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como para que proporcionen los datos, otros documentos e informes que se les requieran." (DE LA GARZA:2002:749)

Una Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Federación denominada *FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS OBLIGACIONES. EL ARTICULO 51 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.* establece que "el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado "revisión de escritorio", sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de los actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante, mismos que podrán motivar la resolución liquidadora definitiva..." (Novena Época, Tomo X, diciembre 1999, materia Constitucional Administrativa)

En consecuencia, defino a la revisión de gabinete, como la facultad de la autoridad fiscal de pedir mediante una solicitud a los contribuyentes, representantes legales, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, los documentos, información, contabilidad y otros datos, con la finalidad de revisarlos y realizar un acta parcial en la que establecerán los hechos u omisiones que se presenten en su desarrollo, para determinar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, o en su caso señalar que no hay observación al respecto.

Procedimiento consagrado en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 42, fracción II, para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, tienen la facultad de requerir a las personas mencionadas para que exhiban en el domicilio u oficinas de la autoridad otros documentos o informes que se les requieran, a efecto de llevar a cabo su revisión, de la contabilidad, así como que proporcionen datos.

El artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, establece que la contabilidad se integra por los sistemas y registros contables, como lo son los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Facultad regulada por el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, que inicia con un oficio de solicitud emitido por la autoridad fiscal, que se notificará en el domicilio fiscal inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes del contribuyente, tratándose de personas físicas se puede notificar además en el domicilio de su casa habitación.

Al constituirse el notificador en el domicilio del contribuyente y no estuviere presente, se le dejará citatorio a la persona con quien se entienda la diligencia

para que el contribuyente, representante legal, responsable solidario o persona que se encuentre presente, lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud, pero si no estuviera se notificará a la persona que se encuentre presente en el domicilio señalado.

Solicitud que cumplirá con los requisitos que para tal efecto señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, exigencias que han quedado asentadas con anterioridad; indicará el lugar y el plazo en que deben proporcionar los informes o documentos, que serán proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o su representante.

El numeral 53 del Código Fiscal señala que el contribuyente, responsable solidario o tercero, para la presentación de los datos, informes y documentos les solicite presentarán en los siguientes plazos:

1. Cuando se trate de los libros y registros que formen parte de su contabilidad, diagramas y sistema de registro electrónico, se presentarán de inmediato.
2. Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud, cuando los documentos estén en poder del contribuyente.
3. Quince días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la solicitud en los demás casos, que podrá ampliarse por diez días más tratándose de informes cuyo contenido sea difícil proporcionar u obtener.

Si fueren omisos, se les sancionará de acuerdo a lo dispuesto en los numerales 85, fracción I y, 86, fracción I, del Código Fiscal de la Federación.

Una vez que el contribuyente, su representante, los responsables solidarios y terceros relacionados con ellos, cumplan con la solicitud que se les entregó y, recibidas por la autoridad fiscalizadora, éste hará la revisión de dichos documentos, y formulará oficio de observaciones en que hará constar de forma circunstanciada los hechos u omisiones que hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, el cual será notificado al contribuyente. Encontrado la siguiente tesis jurisprudencial que expresa:

“REVISION DE ESCRITORIO.- SUS EFECTOS.- Si la autoridad fiscal descubre omisiones impositivas a cargo de determinado causante al revisar la documentación contable de éste, y además las observaciones efectuadas se notifican al propio sujeto pasivo para el efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga en el plazo que señale la propia autoridad, de no hacerlo el causante se estará a la presunción de validez...” (Año VI, número 63, Marzo 1985, página 722, Aislada Segunda Época, Pleno, Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO).

Si no hubiera observaciones la autoridad fiscalizadora comunicará a los contribuyentes y responsables solidarios mediante oficio la conclusión de la revisión de los documentos presentados.

El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo probatorio de veinte días contados a partir del día siguiente a aquél en el que se notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el acta u optar por corregir su situación fiscal mediante la presentación de las declaraciones que establece la ley para la corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará una copia a la autoridad revisora. Si no presentare las pruebas para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, se tendrán por consentidos los mismos.

Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción del mismo, se ampliará por un plazo de quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo de veinte días. En el caso de las empresas multinacionales, el plazo será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola ocasión por dos meses más, a solicitud del contribuyente.

De acuerdo a lo dispuesto por el numeral 46-A del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de la contabilidad, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

Las excepciones a esta disposición son iguales a las establecidas para las visitas domiciliarias, para lo cual podrá remitirse el lector al apartado 2.1. de esta tesis.

2.5. Revisión de comprobantes fiscales.

En la fracción V, del artículo 42, del Código Fiscal de la Federación, nos establece que la autoridad fiscal, podrá practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, con la finalidad de verificar que cumplan con las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, presentación de declaraciones y avisos en materia de registro federal de contribuyentes, así como solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías y, verificar que los recipientes o envases que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o que los envases que las contenían han sido destruidos de conformidad con el artículo 49 del Código en comento.

Las autoridades fiscales, con fundamento en el párrafo segundo de la fracción V, del artículo 42 del Código Fiscal, podrán solicitar información necesaria, para en su caso, inscribir a los contribuyentes que conforme a las disposiciones fiscales deban estar inscritos y no acrediten el cumplimiento de dicha obligación.

Los comprobantes fiscales deben reunir los requisitos que para tal efecto señalan los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación, teniendo en cuenta que éstos deberán ser impresos en los establecimientos que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando cumplan con los requisitos que al efecto señale en reglas de carácter general.

Las personas que expiden los comprobantes tienen la obligación de que los datos consignados en ellos a favor de la persona que se expiden correspondan a los documentos que acredite la clave federal de contribuyentes que se asienta en los mismos; además contendrá los requisitos adicionales que señalen las disposiciones fiscales. Los que deberán ser utilizados en un plazo de dos años, contados a partir de su fecha de impresión; si transcurre dicho plazo y no se ha hecho uso de los mismo, se deberán cancelar.

La verificación que realice la autoridad será en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, cuando se encuentren abiertos al público en general, en donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías.

Los visitadores se presentan en el lugar en donde deban practicar la diligencia, entregando la orden de verificación al visitado, su representante legal, el encargado o a quien se encuentre en el lugar, la cual cumplirá con los requisitos que para tal efecto establezca el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Los visitadores deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, pero si no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar tal circunstancia en el acta que levanten, sin que esta situación invalide los resultados de la inspección.

En el desarrollo de la verificación, el visitador levantará acta en la que se consignen los hechos u omisiones de los que tenga conocimiento o en su caso,

las irregularidades detectadas, de acuerdo a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

Al término de la verificación y cierre del acta de visita las partes que intervinieron firmarán el acta respectiva; si alguna de las personas que intervinieron se negaren a firmar, o en su caso, el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se negare a recibir el acta, dicha circunstancia se hará constar en el acta, dándose por concluida la visita domiciliaria.

Si con motivo de esta visita se percataron las autoridades del incumplimiento de las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente, previamente se le dará al contribuyente un plazo de tres días para que desvirtúe la comisión de la infracción presentando pruebas y formulando los alegatos correspondientes.

Se advierte que esta revisión se ejecutará en un solo acto, que resultaría conveniente al contribuyente, sin que el lapso de tiempo en el que se determine el cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales sea tan prolongado, como es el caso de las otras formas que se expresan en este capítulo.

2.6. Revisión de dictámenes de estados financieros realizados por contador público autorizado.

El artículo 42, fracción IV del Código Fiscal de la Federación señala que son facultades de las autoridades fiscales las de revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre

las operaciones de enajenación de acciones que realicen, como el cumplimiento de las disposiciones fiscales

De acuerdo con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, a la revisión de dictámenes de estados financieros, se define como la “faculta a los contribuyentes a presentar sus estados financieros a través de dictamen formulado por contador público legalmente autorizado, estableciendo así una relación tripartita entre el contribuyente, la autoridad fiscal administrativa y el contador público.” (QUINTANA 1997:181)

Están obligadas a dictaminar sus estados financieros, las personas físicas con actividades empresariales y personas morales, obligadas a dictaminar, en los términos de los artículos 32-A y 52 del Código Fiscal de la Federación, los estados financieros por contador público autorizado, cuando se trate de alguno de los siguientes supuestos:

1. Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$27'466,183 00; que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$54'932,367 00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Cantidades que se actualizarán conforme a lo dispuesto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.
2. Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

3. Las que se fusionen o se escindan, por el ejercicio en que ocurran dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además el ejercicio siguiente; la escidente y escindidas, por el ejercicio que ocurra la escisión y por el siguiente. En casos de liquidación, tendrá la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del período de liquidación, los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al período de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.
4. Las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la Administración Pública Paraestatal o Municipal.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrolle en los mismos, cuando se ubique en algún supuesto de la fracción I del artículo 52 del código en cita

Este mismo artículo especifica que los dictámenes se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario.

Se podrán formular sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; o cualquier otro en que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o en

relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; y las aclaraciones que haya por parte de los contadores.

Los contribuyentes que hayan dictaminado sus estados financieros deberán presentar la documentación a que se refiere el artículo 50 del RCFF, en concordancia con el numeral 49 de dicho ordenamiento, por sí mismo o por conducto del contador público registrado que haya elaborado el dictamen, o mediante envío de documentos digitales a más tardar el mes de mayo del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate, y a más tardar el 15 de abril del año en que deba efectuarse la declaración; incorporando además sus firmas digitales, con destino a la dirección electrónica que en dichas reglas se señale; recibiendo para tal efecto acuse de recibo con sello digital en forma inmediata a la recepción del Servicio de Administración Tributaria.

El contador público que desee obtener registro para dictaminar estados financieros, deberá presentar solicitud y demás documentos, ante las autoridades fiscales competentes, de acuerdo con el numeral 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Debiendo expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos internacionales que ameriten pena corporal.

La autoridad fiscal con motivo de sus facultades de comprobación, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 53 del Código Fiscal de la Federación, podrá solicitar datos, informes o documentos al contribuyente, responsable solidario o tercero.

El artículo 53-A del Código Fiscal de la Federación, menciona que cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que hace referencia y soliciten al contador público que lo formuló, la información o documentación que deberá presentarla en los plazos que señale.

2.7. Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera.

La Secretaria de Hacienda tiene facultades para efectuar inspecciones y vigilancia del manejo, transporte o tenencia de las mercancías dentro de los recintos fiscales y fiscalizados, aguas territoriales, zona económica exclusiva adyacente, playas marítimas, mar territorial y aeropuertos.

De tal suerte que la autoridad fiscal podrá iniciar el procedimiento administrativo en materia aduanera, previsto en la Ley Aduanera, a través de las Administraciones de Aduanas de las regiones fronterizas del país o en forma auxiliar, al interior del país por las Administraciones de Auditoría Fiscal, en concordancia con las disposiciones que para tal efecto señala la ley citada.

Las autoridades aduaneras, dispone en el artículo 150 de la Ley de la materia, levantarán **acta de inicio** del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por dicha ley; acta en la que constarán:

- I. La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- II. Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- III. La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.
- IV. La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios para dictar la resolución correspondiente.

Se requerirá al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento, salvo cuando se trate de pasajeros, los que podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción, apercibiéndolo que de no hacerlo o de señalar uno que no le corresponda a él o su representante, las notificaciones se les harán por estrados. Si los testigos no son designados o los designados no aceptaren fungir como tales, el que practique la diligencia los designará.

Se indicara en el acta que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer los medios de prueba y alegatos que a su derecho convenga, para acreditar la legal estancia en el país de los bienes o vehículos de que sea objeto el procedimiento.

La autoridad aduanera procederá al embargo precautorio de mercancías y medios en que se transporten, en los casos que señala el artículo 151 de la Ley Aduanera cuando:

1. Las mercancías se introduzcan al territorio nacional por lugar no autorizado.

2. Se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias; no se acredite su cumplimiento o se omita el pago de cuotas compensatorias.
3. No se acredite con documentación aduanera que las mercancías se sometieron a los trámites de introducción al territorio nacional conforme a la ley.
4. Con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se descubran sobrantes de mercancías de más de 10% del valor total declarado en documentación aduanera.
5. Se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento para el despacho de las mismas.

Así pues el artículo 152 de la Ley Aduanera fija que en casos que con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas y se aplique lo que dispone el artículo 151 de dicha ley, las autoridades procederán a su determinación sin necesidad de sustanciar el procedimiento; lo que hará del conocimiento del interesado por medio de un escrito de los hechos u omisiones del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además de que cuenta con un plazo de 10 días para ofrecer pruebas y alegatos que a su derecho convengan.

El ofrecimiento de pruebas y alegatos que a su derecho convenga, será de manera escrita ante las autoridades aduaneras que hayan levantado el acta de inicio del procedimiento.

El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará conforme lo establece el artículo 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación; acompañarán a su escrito:

- I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o persona moral.
- II. El documento en que conste el acto que se impugna.
- III. Constancia de notificación del acto impugnado.
- IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

El artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, establece las formalidades del ofrecimiento y desahogo de las pruebas.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, señala el numeral 153 de la Ley aduanera, la autoridad que levantó el acta de inicio del procedimiento, dictará de inmediato la resolución, sin que imponga sanciones; no se obligue al pago de gastos de ejecución, si hubieren embargado mercancías se ordenará su devolución.

Si la resolución es emitida por una aduana, tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras dictarán la resolución

definitiva, en un plazo que no exceda de cuatro meses a partir de la resolución provisional, en caso de no ser así la provisional tendrá el carácter de definitiva.

Si el interesado no desvirtúa mediante los documentos que ofrezca, los hechos y circunstancias que se consignan en el acta inicial u ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras procederán a emitir una resolución en la que determinarán las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas, imponiendo las sanciones que procedan en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir del acta inicial del procedimiento; indica el artículo 153 de la Ley Aduanera.

Relacionados los numerales 154 de la Ley Aduanera y 181 de su reglamento, hay que tener en cuenta que el contribuyente verificado podrá sustituir el embargo precautorio ejecutado por las autoridades, por una garantía de acuerdo a los lineamientos señalados en la fracción IV y penúltimo párrafo del artículo 178 de la Ley Aduanera.

La aduana que levante el acta, deberá dictar una resolución provisional, o en su caso, remitirla a la autoridad aduanera competente para dictar la resolución definitiva, en un plazo de cinco días contados a partir del vencimiento del término para el ofrecimiento de pruebas y alegatos por parte del interesado, así dispone el artículo 179 del Reglamento de la Ley Aduanera.

Tratándose de mercancías perecederas, de fácil descomposición o deterioro, animales vivos, dentro de los diez días siguientes a su embargo, o cuando se trate de vehículos dentro de los cuarenta y cinco días de su embargo, que no se hubiere comprobado su legal estancia o tenencia en el país, la Secretaría procederá a su venta en base al valor que una institución de crédito fije

para ese fin. Una vez efectuada la venta, el producto de la misma se invertirá en Certificados de la Tesorería de la Federación a la tasa de rendimiento más alta, para que al dictarse la resolución se disponga la aplicación del producto y sus rendimientos conforme proceda.

Si la resolución definitiva ordena la devolución de los bienes o mercancías, el particular podrá solicitar la devolución, la entrega de un bien sustituto con valor similar, salvo cuando se trate de mercancías perecederas, de fácil descomposición o de animales vivos; o el valor del bien, incluyendo los rendimientos que se hubieran generado de haber sido enajenada la mercancía a la fecha de vencimiento del plazo que se hizo mención anteriormente.

Es muy criticable el actuar de la autoridad en este ámbito, ya que qué pasaría si no hubiese podido vender esos bienes o mercancías, porque no hace mención del procedimiento que ejecutará, ya sea para su devolución o sustitución. Existe definitivamente una incertidumbre jurídica de la seguridad de los contribuyentes, ya que si bien es cierto no pudo desvirtuar los hechos o circunstancias que se le imputaron, cabe la posibilidad que en el resultado de la misma se determine que la autoridad no tuvo la razón, entonces será transgredida la garantía de seguridad y certeza jurídica que consagra la Constitución Federal.

2.8. Resolución o liquidación en que se determina un crédito fiscal.

Con motivo de la terminación de las facultades de comprobación de la autoridad fiscalizadora, en caso, que el contribuyente no haya presentado los medios de prueba necesarios para desvirtuar las inconsistencias que encontró la autoridad, dentro de los términos que las leyes establezcan, o no se hayan autocorregido, la autoridad procederá a emitir una resolución en la que se determine un crédito fiscal en base al incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Con fundamento en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales al practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinaran las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de que se concluyan los plazos fijados en las fracciones VI y VII del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación. Cuando las autoridades no emitan esta resolución en el término antes fijado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron de la visita o la revisión.

Plazo que se suspenderá por huelga, fallecimiento del contribuyente o por desocupación del domicilio fiscal, conforme a lo dispuesto en las fracciones I, II y III del artículo 46-A, del Código Fiscal.

La resolución señalará los términos con que cuenta el contribuyente para impugnarla, ya sea mediante recurso administrativo o juicio de nulidad, pero si no lo señalara el contribuyente cuenta con el doble del plazo que señala las disposiciones fiscales para su interposición.

CAPITULO 3

Procedimiento Administrativo de Ejecución

Una vez que la autoridad competente emite la resolución o liquidación, ésta quedará firme cuando transcurridos los cuarenta y cinco días posteriores al en que surta efectos la notificación del mismo, plazo de tiempo en que el contribuyente podrá pagar, parcializar o impugnar dicha resolución. También quedará firme, cuando el contribuyente la haya impugnado, por medio de cualquiera de las formas previstas en el capítulo II de la presente tesis, mediante una resolución de carácter definitivo¹ que confirmará el acto impugnado.

La que se notificará al contribuyente en las formas que par tal efecto especifica el Código Fiscal de la Federación en su artículo 134, ya sea personalmente, por correo certificado o electrónico, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y actos administrativos que puedan ser recurridos; por correo ordinario o telegrama; por estrados o por edictos, en los casos y con las formalidades que de acuerdo a la ley deban cumplir, en la que se determine la firmeza del crédito por haber sido impugnado y confirmado por la autoridad que conoció del medio de impugnación que haya hecho valer el contribuyente, o en su caso, haber transcurrido el término de cuarenta y cinco días para que pueda procederse a su cobro efectivo.

¹ Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Artículo 68 Código Fiscal de la Federación.

Posterior a la notificación de la resolución definitiva, se le otorga al contribuyente un término legal de 45 días para tomar el contribuyente deudor, en mi opinión, cualquiera de las siguientes actitudes:

1. Hacer el pago total de la cantidad que resulto de la determinación del crédito fiscal a cargo del contribuyente.
2. Solicitar el pago en parcialidades del crédito fiscal, ante la autoridad que ejecutó el acto que se le notificó.
3. Impugnar la resolución definitiva mediante Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad, figuras que se estudiarán en los capítulos IV y V.
4. Garantizar el interés fiscal, de conformidad con lo que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.
5. Simplemente dejar pasar el tiempo, actuando de manera inactiva y sin interés.

Una vez declarada la firmeza del crédito, el personal de la administración competente se constituirá en el domicilio del contribuyente para requerirlo del pago o en su caso para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en función de lo que establece el Código Fiscal.

CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

También denominado por los doctrinarios, como facultad económico coactiva, pero el Código Fiscal de la Federación, lo señala como Procedimiento Administrativo de Ejecución o P.A.E.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

De igual forma el propio Quintana Valtier, define al procedimiento económico coactivo, indicando que “consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley.” (QUINTANA:1997:207, 208)

José Isauro López, lo define como el “conjunto de actos de la autoridad fiscal para el cobro económico-coactivo de un crédito fiscal; desde el requerimiento de pago, el embargo, el avalúo de los bienes embargados, el remate y/o su adjudicación en los términos de la ley.” (LÓPEZ:2000:262)

En opinión de la tesista se define al Procedimiento Administrativo de Ejecución, como la facultad que tiene la autoridad fiscal para proceder de manera coactiva al cobro de un crédito fiscal que se determinó en una resolución definitiva, que siendo notificada al contribuyente, éste no pago, ni parcializó, ni impugnó dicha resolución, en los términos que para tal efecto fija la ley fiscal; procedimiento que tiene como finalidad embargar bienes suficientes para garantizar el pago del crédito fiscal, multas, recargos, actualizaciones y, gastos de ejecución que procedan. Para el desarrollo de los temas que integran el P.A.E. , es necesario tener en cuenta una tesis emitida por la Sala Regional Sureste, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la que indica:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.-

Tratándose de los actos con los cuales se inicia el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es decir el Mandamiento de Ejecución y el Requerimiento de Pago y Embargo, para que estén fundados y motivados según lo previsto por el artículo 38, fracción III del Código Fiscal de la Federación, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que prevean dicho Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como la referencia precisa de la resolución determinante del crédito en cobro; empero, en cualquier otro acto posterior emitido dentro del mismo procedimiento, no existe la obligación de citar la fundamentación y motivación de aquella resolución que le dio origen; máxime cuando de los antecedentes se desprende que la contribuyente tuvo pleno conocimiento del origen del crédito y de los actos con los cuales inició el Procedimiento Económico-Coactivo, en razón a que antes de ocurrir al Juicio de Nulidad, había hecho valer el Recurso de Revocación en contra de tales actos, conforme a lo dispuesto por el artículo 117 del Código de la materia. (Quinta Época. Año I. No. 11. Noviembre 2001. Pág: 297. Aislada Quinta Época. Sala Regional del Sureste (Oaxaca, Oax.). Materia: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)

3.1. Mandamiento de ejecución.

El mandamiento de ejecución debe encontrarse motivado y fundado, indicando la persona o personas que designó la autoridad para llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como la facultad que tiene la autoridad para ejecutarlo y notificarlo, levantando acta pormenorizada de las circunstancias que se susciten en el desarrollo del procedimiento.

La tesista lo define como el oficio mediante el cual se designa a un ejecutor de la Autoridad Fiscal, para que se constituya en el domicilio del contribuyente y le requiera de la comprobación del pago de un crédito fiscal a su cargo y, en caso que no lo haya realizado, proceder al embargo de bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal conforme dispone la ley tributaria.

Oficio que cumplirá con los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, que indica que los actos administrativos que se notifiquen cumplirán por lo menos con los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.
- II. Señalar la autoridad que lo emite; la designación de un ejecutor notificador para llevar a cabo la diligencia; impuesto de que se trata y el monto del crédito fiscal a cargo del contribuyente.
- III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate.

- IV. Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las va dirigido; al respecto se tiene la siguiente tesis que corrobora la necesidad de este requisito:

FIRMA AUTÓGRAFA.- ES UN REQUISITO DE VALIDEZ DEL ACTO ADMINISTRATIVO CUYA AUSENCIA GENERA LA NULIDAD LISA Y LLANA.-

Conforme al artículo 38, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, uno de los requisitos de los actos administrativos que deban notificarse es que ostenten la firma del funcionario competente, por lo que es dable concluir que la firma autógrafa constituye un requisito de validez del propio acto de autoridad y que la falta de la misma implica que legalmente se está en presencia de un acto que carece de autenticidad, ya que si no se tiene certeza de la autenticidad de la firma por no ser ésta autógrafa, el acto no puede surtir efecto legal alguno, razonamiento que nos lleva a concluir que su nulidad no puede ser para efectos, sino que debe ser lisa y llana con base en lo dispuesto por la fracción IV del artículo 238 en relación con la fracción II del artículo 239 del ordenamiento arriba citado. (Quinta Época. Año II. No. 19. Julio 2002. Pág: 7. Jurisprudencia Quinta Época. Pleno. Materia: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)

El Manual de requerimiento de pago y embargo, señala dos requisitos más:

- I. Adscripción de la persona a favor de quien se emite.
- II. Periodo de vigencia.

Oficio que indica que un ejecutor empleado de la Autoridad Fiscal, fue designado para llevar a cabo la ejecución forzosa del cobro de un crédito fiscal al contribuyente deudor.

De tal manera que la autoridad que recaudará el crédito será la que proceda a dictar como resolución el mandamiento de ejecución, en la que ordenará que se requiera al deudor para que acredite haber efectuado el pago, con el apercibimiento que de no hacerlo se embargarán bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios. (QUINTANA:1997:212)

Por lo que de acuerdo al artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor, debiendo identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago, y de embargo de bienes o intervención de la negociación, cumpliendo con las formalidades que establece el numeral 137 del código en mención. Así que tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, si no se encuentra a la persona a quien va dirigido el requerimiento, se le dejará citatorio para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente y, si la persona citada o su representante legal no lo esperan, el ejecutor se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio, o en su defecto con un vecino. En caso que se negaren a recibir la notificación, se hará por medio de instructivo, que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificar asentar tal circunstancia en el acta que levanta.

Como es considerado como un acto que estipula el Código Fiscal de la Federación, la autoridad debe cumplir con el mismo, situación que se fundamenta con la siguiente tesis:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- EL EJECUTOR QUE PRACTICA LA DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DEBE SER DESIGNADO EN EL MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN.- El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación dispone que el ejecutor designado por el Jefe de la Oficina Ejecutora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se entiende la diligencia, por lo que de una adecuada interpretación a este precepto y por principio de seguridad jurídica, se puede determinar que la designación de ejecutor debe hacerse precisamente en el mandamiento de ejecución, en razón de que tal carácter y las facultades correspondientes, se adquieren al ser designados para ese efecto en dicho mandamiento, así como también con ello se le permite al deudor conocer si la persona que se presenta a su domicilio para requerirle de pago y en su caso para el embargo de bienes, fue designado para ese efecto, tomando en cuenta que este tipo de diligencias no solamente implican una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio, sino también un acto inminente de afectación a los bienes mediante el cual se pretende limitar el dominio de su propietario al sujetarse a un gravamen, cuando se efectúa la traba del embargo sobre ellos; por lo que si la autoridad fiscal no procede de esa manera, el mandamiento de ejecución y consecuentemente, las actas levantadas con apoyo en el mismo,

contravienen tanto la garantía de legalidad, como el principio de seguridad jurídica consagrados en favor de los gobernados. (Quinta Época. Año I. No. 5. Mayo 2001. Pág: 180. Aislada. Sala Regional del Sureste (Oaxaca, Oax.). Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN).

3.2. Requerimiento de pago.

Considero que es la etapa del procedimiento administrativo de ejecución, que se define como la diligencia por medio de la cual las autoridades fiscales requieren al contribuyente acredite haber realizado el pago total del crédito fiscal dentro de los cuarenta y cinco días hábiles que le fueron concedidos.

La tesista considera que Jesús Quintana Valtier, hace un recuento sobre el requerimiento de pago que hará la autoridad fiscal, en virtud que el contribuyente deudor no cubrió de manera voluntaria el crédito fiscal que le fue determinado dentro de los plazos que la ley determina, o en su defecto lo que establezca el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación; tomando en cuenta que si el contribuyente dentro del término de cuarenta y cinco días, se constituyó en el domicilio de la autoridad que le notificó el crédito fiscal, para solicitar el pago del crédito fiscal en parcialidades, de acuerdo con lo que establece el artículo 66 del Código Fiscal, e incumpla el acuerdo que tuvo con la autoridad, se ordenará el requerimiento para que efectúe el pago de las mismas dentro del término de seis

días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel que haya surtido efectos la notificación.

Requerimiento de pago que se notificará conforme al numeral 134 del Código Fiscal de la Federación, lo que queda confirmado con la siguiente tesis jurisprudencial:

PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.- RESULTA ILEGAL CUANDO LA NOTIFICACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL NO SE APEGA A LA LEY.- De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación y las autoridades exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución; luego entonces, de conformidad con lo dispuesto en los preceptos indicados, para la legalidad del procedimiento administrativo de ejecución, debe existir un crédito fiscal exigible, esto es, un crédito fiscal que no hubiera sido pagado o garantizado dentro del plazo que establece el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, por lo que si bien en el requerimiento de pago controvertido se hace referencia a un crédito fiscal, pero, como lo reconoce la autoridad demandada, dicho crédito no fue notificado al demandante con las

formalidades establecidas por lo artículos 134 al 137 del Código Fiscal invocado, procede concluir que es ilegal todo el procedimiento de ejecución, pues no se da la exigibilidad del crédito cuyo pago se pretende. (Año II. No. 10. Mayo 1999. Pág: 312. Aislada Cuarta Época. Sala Regional Sureste.(Oaxaca). Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO)

Así mismo afirma Quintana Valtier, que “el requerimiento es un acto necesario, cuyo objeto consiste en el cumplimiento de una carga procesal... y es necesario, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario, la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido de forma voluntaria por el deudor.” (QUINTANA:1997:212, 213)

Se interpreta que el término “carga procesal”, aludido por el autor se refiere a que si el contribuyente pagó o no, está en sus manos el comprobar tal circunstancia y, por tanto la iniciación o no del procedimiento. Porque en caso de haber realizado el pago o impugnado la resolución, se suspenderá el procedimiento iniciado por la autoridad, siempre y cuando el crédito fiscal este garantizado en cualquiera de las formas que para tal efecto señala el numeral 141 del Código Fiscal. Razón por la que se considera que es necesario interrogar al contribuyente sobre esta cuestión, porque si el contribuyente pagó, interpuso medio de defensa o garantizó el interés fiscal, y no le dan el derecho de manifestarlo, sería innecesaria su ejecución y violatorio de sus garantías

ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

individuales; así pues le requerirá que demuestre haber pagado o interpuesto medio de impugnación contra la resolución que determinó el crédito fiscal.

Acto de autoridad cumplirá con los requisitos que exige el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, los cuales han quedado asentados al inicio del capítulo, los de mayor importancia son la fundamentación y motivación, cuestión respaldada por la siguiente tesis jurisprudencial:

REQUERIMIENTOS DE PAGO Y EMBARGO.- FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- Con el fin de cumplir con las garantías tuteladas por el artículo 16 de la Constitución General de la República y formalidades establecidas por el diverso numeral 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, los funcionarios ejecutores de un requerimiento de pago y embargo, deben en cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 152 y 155 del mencionado ordenamiento fiscal, por un lado hacer constar en forma pormenorizada su identificación, esto es, no únicamente establecer el número de credencial, sino que debe señalarse qué autoridad expidió dicha credencial, su vigencia, esto es, la fecha de expedición y la fecha de su vencimiento, con el objeto de que la parte afectada esté en posibilidad de conocer si efectivamente el personal actuante presta sus servicios en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por lo mismo, que se encuentra autorizado para levantar dicha actuación y afectar bienes propiedad del interesado. Por otro lado, el ejecutor también debe proceder al inicio de la diligencia de embargo a requerir a la persona con quien se entendió ésta, para que designe dos testigos de asistencia y en caso de no aceptar tal requerimiento,

el mismo ejecutor debió de designar tales testigos; por lo que si en el presente problema ninguna de dichas circunstancias aconteció, es ilegal el requerimiento que trata de hacerse efectivo por la vía económica coactiva. (Año I. No. 4. Noviembre 1998. Pág: 93. Aislada Cuarta Época. Primera Sala Regional Noroeste (Cd. Obregón). Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO)

No solo los contribuyentes autores directos de hechos generadores que pudieran tener como consecuencia la determinación de un crédito fiscal, son los únicos obligados a cumplir con dichas obligaciones, ya que como se desprende de las normas fiscales también podrán estar obligados los responsables solidarios, los retenedores u otros de los que establece el artículo 26 el Código Fiscal de la Federación.

Es necesario tomar en cuenta lo dispuesto por el numeral 141 del Código Fiscal de la Federación, señala las formas de garantizar un crédito fiscal como son:

1. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público autorice a las instituciones de crédito o casas de bolsa, conforme a lo dispuesto por el numeral 141-A de la ley en mención, que se calificará conforme al numeral 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el depósito en dinero generará intereses calculados conforme a las tasas que señale la Secretaria de Hacienda, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación, pudiendo retirarse los intereses que genere.

2. Prenda o hipoteca. El artículo 62 del Reglamento, dispone que se constituirá sobre los siguientes bienes:
 - a) Bienes muebles por el 75% de su valor, siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese porcentaje. Autorizando a instituciones y corredores públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes. La prenda deberá registrarse cuando los bienes estén sujetos a esa formalidad. Los de procedencia extranjera solo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.
 - b) Bienes inmuebles por el 75% de su valor de avalúo o catastral, debiendo acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen de no afectación urbanística o agraria. Si presentare gravamen, éste no podrá exceder del 75% del valor del mismo, tomando en cuenta los gravámenes anteriores y el monto del interés fiscal.
3. Fianza. La póliza en la que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, como fija el numeral 63 del Reglamento.
4. Obligación solidaria asumida por tercero. La que se sujetará a:
 - a) Manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que cobra el crédito, requiriéndose la presencia de dos testigos;

- b) Cuando sea persona moral, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, siempre que no haya tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses, o teniéndola no exceda del 10% de su capital social;
 - c) Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor del 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a dicha actividad; dispone el artículo 64 del Reglamento.
5. Embargo en la vía administrativa. El artículo 66 del reglamento señala que se sujetará a las siguientes reglas:
- a) Será solicitada por el contribuyente, acompañando los documentos que señale la forma oficial;
 - b) Señalando los bienes sobre los que se trabe, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, cumpliendo con los requisitos y formalidades que señala el numeral 62 del Reglamento;
 - c) Tratándose de personas físicas el depositario será el propietario y en caso de personas morales, lo será el representante legal;
 - d) Deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad;
 - e) Deberá cubrirse con anticipación a la práctica de la diligencia, los gastos de ejecución.

6. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente. Lo que se regulará por el numeral de los artículos 5 y 36 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Tomando en consideración que esa garantía ofrecida, deberá ser calificada por la autoridad competente, para determinar si satisface el crédito fiscal y no cuenta con algún impedimento para su aceptación, de acuerdo con lo que establece el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria, para tal efecto.

La garantía, dispone el numeral 141 del Código Fiscal de la Federación, comprenderá las contribuciones actualizadas, accesorios causados y recargos, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, en caso de no cubrirse en dicho término, deberá actualizarse año con año, y en su caso ampliarse para cubrir el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Los contribuyentes o su representante legal, contarán con un término de 30 días siguientes al en que surta efectos la notificación de la resolución sobre la cual deberá garantizar el interés fiscal, efectuada por la autoridad fiscal, salvo disposición en contrario, para constituir la garantía.

Procede efectuar la garantía fiscal, según establece el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, cuando:

- 1) Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

- 2) Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o la autorización de su pago en parcialidades.
- 3) Se solicite la aplicación del producto en término del artículo 159 del Código en comento, cuando se trate de bienes ya embargados.

Las garantías se harán efectivas mediante el procedimiento administración de ejecución, cuando se susciten las situaciones de los inciso 2), 3) y 4), del mencionado artículo 141 del Código o tratándose de fianza a favor de la federación, otorgada por afianzadoras, bajo las reglas, formalidades y casos que fija el numeral 173 del Código multicitado.

El numeral 144 del Código Fiscal de la Federación, señala que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, en las formas y términos que ya se señalaron; 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 u otro término que establezca la ley, dispone el artículo 50 del ordenamiento citado.

Interponiendo el contribuyente o su representante legal el recurso de revocación en tiempo y forma, determina el propio artículo 144 del Código, así que el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga el recurso, 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.

Tiene la obligación del contribuyente de comunicar por escrito sobre la garantía a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal, con los requisitos y formalidades que establece el artículo 18 del propio Código, es decir, contendrá el nombre, denominación o razón social del contribuyente, domicilio fiscal, señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, el domicilio para oír y recibir notificaciones, así como la persona autorizada para recibirlas. Si no cumple con alguno de los requisitos, la autoridad requerirá al contribuyente para que en un plazo de diez días cumplimente el requisito omitido, apercibido que en caso de ser omiso al requerimiento se tendrá por no presentada la promoción.

3.3. Acta de Embargo.

Al iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución, como lo señala el numeral 152 del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor designado por la autoridad fiscal se constituirá en el domicilio del contribuyente deudor, identificándose ante la persona que se encuentre presente, ya sea el propio contribuyente, su representante legal o contador, cumpliendo con lo dispuesto para las notificaciones personales que regula el artículo 137 de dicho código, es decir, si no encontrare a la persona a quien va dirigido el requerimiento, se le dejara citatorio para que éste o su representante legal lo esperen en hora y día siguiente hábil para iniciar el procedimiento.

Levantando acta pormenorizada denominada "Requerimiento de pago y/o embargo", de la que se entregará una copia al carbón con firmas autógrafas a la persona con quien se entienda la misma, acatando los requisitos que marcan los artículos 13 y 38 del Código Fiscal de la Federación.

Como establece el numeral 151 del ordenamiento en cita, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor, pero si no comprobare haberlo hecho se procederá como sigue:

1.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

2.- A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que satisfagan el crédito fiscal y sus accesorios.

Hugo Carrasco Iriarte, señala que el término embargo en materia fiscal, "es el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal, mediante el aseguramiento de bienes propiedad del sujeto pasivo o deudor, a fin de hacer efectivo el importe de créditos insolutos, por medio de la enajenación de éstos... los que deberán ser suficientes para cubrir el crédito fiscal." (CARRASCO:2003:382)

Es importante destacar que el artículo 152 del Código Fiscal Federal, establece que si la notificación del crédito fiscal o del requerimiento se realizaron por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la

circunscripción de los bienes, salvo que al iniciarse la misma compareciere el deudor, con quien se entenderá la diligencia.

Opina la tesista que es muy criticable lo que establece el código al respecto, ya que el síndico no tiene ninguna relación con el contribuyente deudor, de igual forma la diligencia debe llevarse a cabo en el domicilio del deudor, y el síndico no tiene dicho domicilio, solo tiene jurisdicción y competencia en la circunscripción territorial, por lo que llevar a cabo la diligencia en otro domicilio distinto del deudor o con una persona que no se encuentra en el mismo es inconstitucional, además de ilógica, ya que el propio Código en el artículo 129 establece que se podrán impugnar las notificaciones cuando sean del conocimiento del contribuyente y manifiestamente ilegales, así como aquellas que no haya tenido conocimiento el contribuyente de dicha notificación, aspecto que se estudiará en los siguientes dos capítulos de la tesis, así que el síndico por tener otras actividades correspondientes a sus funciones, no podrá tener la atención debida a este asunto.

El ejecutor notificador concederá el derecho a la persona con quien se entienda la diligencia, para que señale bienes sobre los cuales trabará el embargo, acatando lo dispuesto en el artículo 155 del Código, el cual expresa que el señalamiento de los bienes se seguirá de la siguiente manera:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de las entidades o

dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- IV. Bienes inmuebles.

Así mismo otorga el derecho de la designación de dos testigos, en caso de su negativa, los designará el ejecutor.

De igual forma, de acuerdo a lo que establece el artículo 157 del Código Fiscal, tomaremos en cuenta que quedan exceptuados de embargo los siguientes bienes:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliarios indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar sobre las siembras.
- VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo.
- XII. Los ejidos.

El manual de Requerimiento de pago y embargo, señala que no serán aceptados en garantía los bienes que por su naturaleza sean de fácil descomposición, deterioro o sean inflamables, excepto cuando sean los únicos bienes que sirvan como garantía, dejando como depositario al contribuyente. (S.A.T.:2003:7)

El ejecutor podrá designar los bienes que deban de embargarse conforme lo dispuesto en el artículo 156 del Código Fiscal, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

1.- No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

2.- Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora; bienes que reporten algún gravamen real o embargo anterior; bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables. Lo anterior sin sujetarse al orden que establece el artículo 155 del Código.

Con las reformas al Código Fiscal de la Federación, a este artículo se adicionó un párrafo, que podría calificarse como una manera de aseguramiento por parte del Fisco del cobro del crédito fiscal, derivado del embargo de los bienes que haga al contribuyente, ya que dispone que el ejecutor indicará bienes que sean de fácil realización o venta. Igualmente, en caso de bienes inmuebles, cuestionará a la persona con quien entienda la diligencia, para que le manifiesta bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan algún gravamen, embargo anterior, sea copropiedad o pertenezca a sociedad conyugal, lo cual deberá acreditarlo fehacientemente en un término de 15 días siguientes a aquel en que se inició la diligencia, haciendo constar dicha circunstancia en el acta que levante el ejecutor notificador.

Al embargarse una cuenta bancaria, como señala el artículo 156 bis del Código, la autoridad que haya embargado una cuenta de este tipo, girará un oficio al gerente de la sucursal bancaria a la que corresponda la cuenta, para que inmovilice la misma y conserve los fondos depositados. Teniendo la obligación tal institución bancaria, de informar sobre el incremento de los depósitos y de los intereses que genera la cuenta. No podrá hacerse efectivo el embargo de la cuenta para cubrir un crédito fiscal, hasta que la resolución del crédito fiscal haya quedado firme.

Pudiendo presentarse al momento de hacer la designación de bienes, una persona ajena a la diligencia quien se opusiere al embargo de los mismos fundándose en el dominio de ellos, como se desprende del artículo 158 del Código Fiscal de la Federación, si llegare a suscitarse tal circunstancia no se practicará el

embargo si en el mismo acto, el tercero que dijo tener la propiedad, demuestra dicha calidad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor, éste emitirá una resolución que será con el carácter de provisional y que será sometida a ratificación por la oficina ejecutora, a la que se presentarán los documentos que se exhibieron el día de la diligencia, pero si considera que no son suficientes para comprobar la propiedad, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia; en caso que embargue los bienes, le notificará al interesado que podrá impugnar dicha resolución mediante el Recurso de revocación en los términos del Código.

El artículo 149 del multicitado Código, determina que el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo.

Siendo requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público de la Propiedad que corresponda al domicilio del bien inmueble o negociación y, respecto de los deudores alimentistas, se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes; circunstancias que deberán comprobarse de manera fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

Hecha la designación de los bienes que serán embargados por la persona con quien se entendió la diligencia o por el ejecutor, deberán describirse de manera pormenorizada en el acta que se levante, por lo que se deberá designar al depositario o depositarios de los bienes embargados por el ejecutor notificador,

teniendo en cuenta que los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios designados, en caso que no hagan dicho nombramiento, el ejecutor podrá nombrar como depositario al ejecutado.

Las personas que desempeñen el cargo de depositarios acatarán lo dispuesto en el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que cuando se trate embargo de bienes raíces o negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, en concordancia con lo establecido en el numeral 164 del Código en mención.

Establece el artículo 165 del Código Fiscal, que son obligaciones del interventor con cargo a la caja:

- I. Separar de los ingresos del contribuyente deudor, las cantidades correspondientes a salarios y créditos preferentes que señala dicho código.
- II. Retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se realice la recaudación.
- III. Dictar las medidas necesarias para resguardar los intereses del fisco federal, cuando se de cuenta que existen irregularidades dentro de la negociación, dando aviso de tal situación a la autoridad ejecutora, que ratificará o modificará las mismas.

Si no se cumplen dichas medidas, se ordenará el cese de la intervención con cargo a la caja, para convertirla en administración, o en su caso, enajenar la negociación conforme lo dispone la ley.

Son obligaciones del interventor administrador, dispone el numeral 166 del Código, las siguientes:

- I. Facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme la ley, para ejercer actos de dominio y administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo con la oficina ejecutora.
- II. Otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que hubiere contenido.

La actuación del interventor administrador no quedará supeditado al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes; o cuando las negociaciones no constituyan una sociedad, el interventor tendrá las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

En cumplimiento con el artículo 168 del Código Fiscal de la Federación, el nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el registro público del domicilio de la negociación intervenida.

Son obligaciones del interventor administrador, de conformidad con el numeral 167 del Código Fiscal de la Federación:

- I. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina exactora.
- II. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora.

La intervención de la negociación se levantará cuando el crédito fiscal quede satisfecho o cuando se haya enajenado la negociación, según establece el numeral 171 del código, lo que se comunicará a la oficina del registro público para que haga la cancelación de la inscripción hecha.

El artículo 172 del Código Fiscal de la Federación, otorga facultad a las autoridades fiscales para enajenar las negociaciones intervenidas, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo negociaciones que obtengan ingresos en un determinado período del año, en donde el por ciento corresponderá al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales, conforme al artículo 153 del Código Fiscal. Cuestión que es muy criticable, ya que otorga amplios privilegios a la autoridad, para determinar bajo su criterio si los bienes se encuentran en buen estado o no; además, no especifica bajo que criterios llegará a tal conclusión.

El numeral 112 del mismo código, establece las sanciones a los depositarios en caso de que con perjuicio al fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, sus productos u otras garantías, los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente, más nunca fija un parámetro para determinar si se puede satisfacer las expectativas de la autoridad, respecto al estado que guardan los bienes que se van a entregar a ésta por los depositarios.

El ejecutor notificador tomará los datos de los testigos, depositarios y de las características que diferencien a los bienes embargados, haciendo constar su tamaño, peso, volumen, serie, color, marca, en su caso número de motor, número de placas y demás características que faciliten su identificación, en el acta que se levante.

Al finalizar el acto se procederá a rotular el nombre y la firma de la persona con quien se entendió la diligencia, depositarios, testigos y del propio ejecutor, pero si se negaren a firmar las personas que intervienen en la misma, dicha situación también se hará constar en el acta respectiva. Finalmente el ejecutor entregará una copia del acta a la persona con quien se entendió la diligencia, pero si se negare a recibirla, se asentará dicha circunstancia en el acta, fijándose la copia en la puerta o lugar en donde se llevó a cabo la actuación.

En el procedimiento administrativo de ejecución, el embargo podrá ampliarse en cualquier momento en el desarrollo del procedimiento, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados no son suficientes para cubrir los créditos fiscales, dispone el artículo 154 del Código Fiscal Federal. Lo cual debería estar sujeto a avalúo que pudiese hacer algún perito, pero que en la

realidad no es así, simplemente se deja al buen criterio del jefe de la oficina ejecutora o a su personal.

Así mismo el numeral 162 del Código multicitado, marca que si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio o lugar en que se encuentren los bienes, con la condición de que el caso lo requiera, el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar a cabo el procedimiento.

Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas del lugar o lugares señalados, o en los casos que se presuma que dentro de los mismos existen bienes muebles que pueden ser embargados, el ejecutor previo acuerdo con el jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia, señala el numeral 163 del Código. Igualmente cuando no quisieren abrir muebles en los que se suponga guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables, en cuyo caso, se sellarán y llevarán a la oficina exactora, para que en un plazo de tres días sean abiertos por el deudor o su representante, en su defecto, por un experto que señale la oficina ejecutora; pero si no fuere posible su transportación a la oficina, se sellarán y se inventariar lo que contenga dicho mueble.

Antes de proceder a estudiar la siguiente etapa del procedimiento administrativo de ejecución, el Código Fiscal de la Federación en su numeral 195, señala que en tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperar los bienes.

Una vez hecho esto o que el embargado obtuviere resolución favorable, por haber interpuesto algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, obliguen a las autoridades a entregar los mismos, los recogerá el embargado desde el momento que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no haberlo se causarán derechos por el almacenaje al día siguiente de la fecha de vencimiento del plazo que dio la autoridad.

3.4. Remate.

Posteriormente al embargo de los bienes que haga la autoridad fiscal al contribuyente, tomando en consideración que no ha interpuesto ningún medio de defensa que interrumpa el transcurso del procedimiento, o realizado el pago total o en parcialidades del crédito fiscal, la autoridad tributaria tiene la facultad de rematar los bienes que embargó al contribuyente, en subasta pública, con las formalidades y requisitos que la ley establece.

Entenderemos por Remate, el “conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación”, así lo define el Glosario de Términos. (CARRASCO:2003:140)

Esa obligación consiste en un crédito fiscal a cargo de un contribuyente, ya sea porque el contribuyente autodeterminó en sus declaraciones un saldo a cargo y no lo pago, o con motivo de las facultades de comprobación que tiene la autoridad para fincarle un crédito al contribuyente por el incumplimiento de sus

obligaciones fiscales, así como no haber interpuesto medio de defensa, o interponiéndolo se confirma la resolución impugnada.

El remate de los bienes embargados se hará en subasta pública, salvo en los casos que señale lo contrario el Código Fiscal de la Federación, así que la subasta pública "implica que la transmisión de la propiedad de un bien tendrá que hacerse a quien ofrezca mayor cantidad que la señalada con base en las ofertas hechas por quienes concurren al acto", es decir, será una venta que tiene como finalidad la concurrencia de varias personas, denominadas postores, para que la misma se efectúe a quien haga el mejor ofrecimiento. (CARRASCO:2003:396)

Podría darse el caso, que el embargado propusiera un comprador, que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal, en este caso se trata de la enajenación del bien fuera de remate, como dispone el artículo 178, en concordancia con la fracción I, del numeral 192, del Código Fiscal de la Federación.

Dentro de esta etapa encontramos tres figuras que son la base de la enajenación de los bienes embargados y su avalúo, las convocatorias al remate y las almonedas, las que se estudiarán a continuación.

Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, dispone el numeral 192 del Código Fiscal de la Federación, cuando:

- 1) El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o se adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el valor en que se vendan cubra el valor se haya señalado a los bienes embargados.

- 2) Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
- 3) Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubiera.: presentado posturas legales. La que podrá realizarla la autoridad directamente o encomendarla a empresas e instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes, como dispone el numeral 193 del Código.

3.4.1. Acuerdo para fijar la base de la enajenación y avalúo de los bienes embargados y su avalúo.

La valuación es el acto procedimental en el que se trata de fijar un valor a los bienes, embargados por la autoridad competente, acto previo a la enajenación de los bienes o a su adjudicación forzosa. (QUINTANA:1997:223)

Primeramente debemos señalar, en qué casos se procederá legalmente a la enajenación de los bienes embargados al contribuyente, lo que en concordancia a lo dispuesto por el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, señala que procederá:

- I. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base de la enajenación de acuerdo a lo establecido en el numeral 175 del mismo código, el cual se estudiará más adelante.

- II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el numeral 145 del código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
- III. Cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que su precio cubra el que se haya fijado.
- IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieran hecho valer.

Ahora bien, el artículo 175 del Código Fiscal Federal, señala que la base de la enajenación de los bienes inmuebles embargados se fijará de la siguiente manera:

- I. De común acuerdo entre el embargado y la autoridad ejecutora, dentro de un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo.
- II. A falta de acuerdo de los anteriores, la autoridad practicará el avalúo pericial.

En los dos casos anteriores la autoridad deberá notificar de manera personal al contribuyente embargado el avalúo practicado, para que en caso de estar inconforme con el mismo, hacer valer el recurso de revocación al cual se refiere el artículo 117, fracción II, inciso d), del código, dentro de un término de diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación, con las

formalidades y requisitos que la ley determine. Si el embargado o los terceros, no se inconformaran con la valuación hecha, o inconformándose no señalen perito o no presenten el dictamen en término, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad, quedando firme el avalúo.

El numeral 4 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, marca que podrán efectuar los avalúos de los bienes:

- I. Autoridades fiscales.
- II. Instituciones de crédito.
- III. Comisión Nacional de Avalúos de Bienes Nacionales.
- IV. Corredor público o persona que cuente con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública.
- V. Empresas dedicadas a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando el embargado o terceros presenten su dictamen, y éste resulte superior en un 10% del que realizó la autoridad, ésta última designará un perito tercero valuador que podrá ser cualquiera que determine la ley, entendiéndose que el dictamen que emita será la base para la enajenación de los bienes.

Los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de 10 días, cuando se trate de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, contados a partir de la fecha en que el perito acepto el cargo. Dictamen que de acuerdo al numeral 4 del Reglamento del Código, tendrá una vigencia de seis meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen.

Posteriormente se decretará la firmeza del avalúo realizado, de común acuerdo entre las partes o el realizado por la autoridad, en base a lo cual se procederá al siguiente paso del procedimiento.

3.4.2. Convocatorias y almonedas.

Después que se ha fijado la base de la enajenación de los bienes embargados, mediante la valuación de los mismos, la autoridad tiene la facultad de convocar a los interesados, denominados postores, para que en subasta pública se enajenen los bienes y, con el valor de los mismos, se cubra el crédito fiscal adeudado.

Desde el punto de vista de la tesista, la convocatoria será la comunicación que mediante oficio, la autoridad dará a conocer que se rematarán determinados bienes, señalando cual es la finalidad de la misma.

La almoneda es la venta pública que se hará de los bienes valuados, con la finalidad de que se presenten postores que hagan sus respectivas pujas dentro de la subasta, para que de la venta de dichos bienes se pueda cubrir el crédito fiscal.

3.4.2.1. Convocatoria en primera almoneda.

Dispone el numeral 176 del Código Fiscal de la Federación, que el remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. La convocatoria se hará

cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate. Tomando en cuenta lo que señala el artículo 12 del propio código, para realizar el cómputo de los plazos.

El artículo 176 del Código Fiscal de la Federación, señala además que la convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente; así mismo dándose a conocer en la página electrónica de las autoridades fiscales.

La autoridad ejecutora deberá obtener certificado de gravámen de los bienes correspondiente a los últimos diez años, para en caso que haya acreedores, estos puedan ser notificados personalmente, como lo dispone el numeral 134, fracción I, o en su caso, conforme al 137, pero si no fuere posible notificarlos personalmente, se efectuará la notificación conforme al artículo 134, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, es decir, por edicto; se tendrán por notificados de la fecha en que se efectuará el remate, en la convocatoria que se haya fijado en las oficinas de la autoridad ejecutora, siempre que en dicha convocatoria se expresen los nombres de los acreedores, como lo dispone el numeral 177 del Código.

Los acreedores, podrán hacer las observaciones que estimen convenientes, enviándolas, en su caso, en documento digital que contenga firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que la convocatoria señale, debiendo señalar su dirección de correo electrónico. Observaciones que serán resueltas por la autoridad ejecutora, resolución que se hará del conocimiento del acreedor.

Es muy criticable el último párrafo del artículo 177 del Código Fiscal de la Federación, ya que habla de la utilización de los medios electrónicos, y el uso del internet, que como es sabido la transferencia de datos y documentación virtual no son muy seguros por este medio, además que no han sido legislados los delitos que se pueden cometer con motivo del mal uso de este medio.

Los interesados en la convocatoria deberán de presentar sus posturas legales, con los requisitos y formalidades que para tal efecto señale el Código Fiscal de la Federación. El artículo 179 del Código, señala que será postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado para el remate.

El glosario de términos fiscales, define a la postura como el “monto de dinero que se ofrece en una postura”; y al postor, como el “sujeto que participa en una subasta, ofreciendo cierta cantidad de dinero por el bien subastado”. (CARRASCO:2003:123)

Así que, la postura será hecha por el postor dentro de una subasta pública para adquirir bienes, que se encuentran en poder de la autoridad tributaria por haberlos embargado, con la finalidad de que cubra con el valor del crédito fiscal que adeuda el contribuyente embargado.

El artículo 180 del Código Fiscal de la Federación, marca que toda postura se ofrecerá de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal, pero si este es superado por la base fijada para el remate, se procederá conforme al 196 del propio Código; pero si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

El numeral 181 del Código Fiscal, señala que las posturas se enviarán en documento electrónico con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que haya señalado la convocatoria. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas.

Para intervenir en la subasta será necesario que el postor antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria, transferencia que se hará conforme a las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria.

El importe de los depósitos servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se hagan de los bienes rematados.

El numeral 182 del Código Fiscal de la Federación, fija que el documento digital en que se haga la postura deberá contener los siguientes datos:

1. Tratándose de personas físicas: nombre, nacionalidad y domicilio del postor, en su caso, clave del registro federal de contribuyentes.
Tratándose de sociedades: el nombre o razón social, fecha de constitución, clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio social.
2. Cantidad que se ofrezca.
3. Número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito, para en su caso reintegrar las cantidades dadas en depósito.
4. Dirección de correo electrónico.

5. Monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Si las posturas no cumplieren con algunos de los requisitos mencionados y los que señala la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará conocer al interesado.

Se advierte del análisis del párrafo que antecede, que no se hará ningún tipo de requerimiento al postor, así como tampoco habla de las consecuencias que tendrá el no calificar de legal la postura que ha presentado el interesado. Lo que podría suponerse que será subsanado, por medio de reglas de carácter general, que emitirá el Servicio de Administración Tributaria, o en su caso, dejar en estado de indefensión al postor.

3.4.2.3. Audiencia de remate en primera almoneda.

Con las reformas que ha sufrido el Código Fiscal de la Federación, el artículo 183, establece que en la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el período correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, fecha y hora de su recepción.

Conforme al numeral 189 del Código, queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de un remate, por si o por interpósita persona, a los jefes

y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como aquellos que hubieran intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo, el remate que se efectúe de esa manera será nulo y los infractores serán sancionados.

Señalando que cada subasta tendrá una duración de 8 días que empezará a partir de las 12:00 horas el primer día y concluirá a las 12:00 horas del octavo día, en dicho período los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas.

Ahora bien, si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará conforme al término mencionado, en este caso y a partir de las 12:00 horas del día que se trate, el Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada; transcurrido el último plazo sin que se reciba postura mejor, se tendrá por concluido el remate. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y la suma sea la postura más alta, se aceptará la primera que se recibió.

En su caso, el Servicio de Administración Tributaria, fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Hecho lo anterior, se comunicará el resultado a través de los medios electrónicos, a los postores que hubieran participado, remitiendo el acta que al efecto se levante.

Como lo establece el numeral 185 del Código Fiscal de la Federación, cuando se haya fincado el remate de bienes muebles, se aplicará el depósito constituido y, dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor

enterará mediante transferencia electrónica de fondos, conforme a las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida en la postura o la que resulte de las mejoras.

Una vez cumplido dicho requisito, se citará al contribuyente para que en un plazo de tres días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos, cumpliendo con los requisitos que marca el artículo 29-A, del Código Fiscal (requisitos de los comprobantes), con el apercibimiento de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.

Posteriormente la autoridad entregará al adquirente, el o los bienes y los documentos que amparen su propiedad, por lo que, los bienes se retirarán de manos de la autoridad, en el momento en que ésta los ponga a disposición del adquirente, si no los recoge, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente de fenecido el plazo para recogerlos. La tesis supone que el término para recoger los bienes, será determinado por la autoridad de una manera discrecional, ya que la ley no establece un término al respecto.

Cuando el remate se finque sobre bienes inmuebles o negociaciones, como dispone el numeral 186 del Código, se aplicará el depósito constituido y, dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos, conforme a las reglas generales que emita el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Hecho el pago y designación de notario el postor en su caso, se citará al ejecutado para que dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta, apercibido que en caso que se negare a hacerlo, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía. En caso de rebeldía del ejecutado, responderá de la evicción y vicios ocultos de los bienes rematados. Y conforme al numeral 188, después de firmadas las escrituras, la autoridad ejecutora entregará al adquirente el inmueble, aún cuando tenga que hacer la desocupación si estuviere habitado, ya por el ejecutado o tercero que no acredite su legal uso.

Establece el artículo 187 del Código Fiscal de la Federación, que los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público correspondiente en un plazo que no excederá de quince días.

Pero de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 184 del Código Fiscal de la Federación, cuando el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará a favor del fisco, reanudándose con ello las almoneda en la forma y plazos señalados en el Código.

Pudiera darse el caso, que por causas ajenas a la autoridad ejecutora no pudiera entregar los bienes al adquirente, por existir un impedimento jurídico debidamente fundado para ello, el interesado podrá solicitar la entrega del monto pagado por la adquisición de los bienes a la autoridad ejecutora, en un plazo de seis meses a partir de la fecha en que solicite la entrega de los bienes. La autoridad tiene un plazo de dos meses para entregar dicha cantidad, contados a

partir de que se solicite, pero si cesaré la causa de imposibilidad la autoridad fiscal hará la entrega de los bienes rematados, en lugar de entregar la cantidad en dinero, como dispone el numeral 188 bis del Código Fiscal de la Federación.

Si trascurridos los seis meses, el postor no solicita a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de los bienes, el importe de la postura causará abandono a favor del fisco federal, dentro de los dos meses siguientes, según dispone el artículo en mención.

En caso que la autoridad entregue las cantidades pagadas, se dejará sin efectos el remate efectuado, así que para enajenar los bienes, se hará nuevamente convocatoria y audiencia de remate, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya cesado el impedimento o se cuente con resolución firme que permita hacerlo.

3.4.2.4. Convocatoria en segunda almoneda.

El artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, señala que cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha para que, dentro de los quince días siguientes se realice la segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 del mismo, el que dispone que el remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período

señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate. Tomando en cuenta lo que señala el artículo 12 del propio código, para realizar el cómputo de los plazos.

Señalando además, que la convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente, o se dará a conocer en la página electrónica de las autoridades fiscales.

Los interesados en la convocatoria deberán presentar sus posturas legales, con los requisitos y formalidades que para tal efecto señale el Código Fiscal de la Federación. Con la diferencia que el numeral 191 del Código, dispone que la base para el remate en segunda almoneda se determinará deduciendo un 20%, de la señalada en la primera.

3.4.2.5. Audiencia de remate en segunda almoneda.

Se realizará con las formalidades y requisitos que para tal efecto establezca el Código Fiscal de la Federación, así como las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, para poder llevar a cabo la subasta pública y enajenar los bienes embargados, con la finalidad de aplicar el valor obtenido al pago del crédito fiscal. Figura que ya se estudio en el punto 3.4.2.2., de este capítulo

Además, la autoridad podrá aceptar, como establece el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, el bien en pago o adjudicárselo. En estos casos,

se suspenderán provisionalmente los actos tendientes al cobro del crédito fiscal, los recargos y la actualización de los accesorios. De tal suerte, que la autoridad considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo y, en su caso, podrá donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas.

La aceptación del bien en pago, fija el mismo artículo, o la adjudicación a que se hace referencia se tendrá por formalizada, en tratándose de:

- 1) Bienes muebles: una vez que el embargo quede firme y las autoridades fiscales puedan disponer físicamente del bien.
- 2) Bienes inmuebles: una vez que el jefe de la oficina ejecutora firme el acta de adjudicación.

El acta de adjudicación debidamente firmada por el jefe de la oficina ejecutora, tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en el Registro Público de la Propiedad, pero en caso que no se pueda inscribir, se revocará la formalización de la dación en pago.

3.4.3. Adjudicación de bienes.

El fisco federal será preferente para adjudicarse en cualquier almoneda, de los bienes ofrecidos en remate, en casos que señala el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación, que son:

- I. A falta de postores.
- II. A falta de puja.
- III. En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda que se trate, por ejemplo, si se trata de la primera almoneda, el valor será el de las dos terceras partes del avalúo de los bienes sujetos a remate, si se tratara de la segunda almoneda, al valor de la primera se reducirá un 20%.

El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 del Código, que fija el pago de las contribuciones y sus accesorios, según el artículo 194.

Importante es destacar que en caso que existan excedentes en la adjudicación, éstos se entregarán a su deudor o al tercero que éste designe por escrito hasta que se lleve a cabo la enajenación del bien de que se trate, salvo que medie orden de autoridad competente. El excedente se encontrará a disposición del interesado a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique personalmente la resolución correspondiente; pero una vez transcurridos dos años contados a partir de la fecha mencionada sin que éste los retire, pasarán a propiedad del fisco federal. Lo anterior conforme al numeral 196 del Código.

Dispone el numeral 191 del Código, que los bienes aceptados en pago o adjudicados por las autoridades fiscales, serán considerados, para todos los

efectos legales como bienes de dominio privado de la nación hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos.

En conclusión, se advierte que el contribuyente no es notificado de ninguno de los actos posteriores al de la fijación de la base del avalúo para el remate de los bienes embargados, por lo que resulta necesario mediante notificación que de manera personal se haga, de conformidad con lo que establece la fracción I del artículo 134 del Código, de el requerimiento de pago y/o embargo; fijación del valor de los bienes embargados; publicación de las convocatorias en primera y segunda almoneda en su caso, del acuerdo en que se fije el remate de los bienes, la adjudicación de los mismos, para que de manera legal se señale un término específico para la impugnación de dichos actos por medio del Recurso de Revocación, dispuesto en la fracción II, inciso b), artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO 4

RECURSO DE REVOCACIÓN

4.1. Generalidades de los recursos administrativos.

Es importante destacar las generalidades de los recursos administrativos de manera amplia para luego adentrarse al estudio del recurso de revocación específicamente.

“La administración debe ajustar sus actos a las normas jurídicas que regulen sus actividad, sin embargo, en ocasiones no cumple con esos requisitos, ya sea por inexacta aplicación de la ley, indebida interpretación o arbitrariedad.” (QUINTANA:1997:251)

Comentario acertado del autor, ya que el legislador estando consciente de tal circunstancia ha establecido en las leyes, medios de defensa en contra de las resoluciones o actuaciones de las autoridades.

Señala además, que el recurso administrativo “es el medio de impugnación a través del cual el particular considera afectada su esfera jurídica por un acto de molestia, puede solicitar ante la propia autoridad que emitió el acto, o de su superior jerárquico, la revisión de la resolución que le depare perjuicio”, con la finalidad de que lo modifique, revoque, confirme o anule. (QUINTANA:1997:252)

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, señala que el recurso administrativo “es un medio de defensa que la ley establece para deducir ante un órgano

administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese mismo órgano, o por su inferior jerárquico.” (DELGADILLO:1991:187)

En la opinión de la tesista, el recurso administrativo en materia fiscal, será el medio de defensa que establecen las leyes administrativas en materia fiscal a los contribuyentes, con la finalidad de impugnar un acto procesal o definitivo, que se encuentra viciado, ya sea por la inexacta aplicación de la ley, indebida interpretación o arbitrariedad de las autoridades que lo emitieron o ejecutaron.

Son elementos de los recursos:

- a) Acto administrativo previo, es la base de la impugnación del contribuyente por que dicho acto tenga una inexacta aplicación de la ley, indebida interpretación o arbitrariedad.
- b) Interés jurídico lesionado, derivado de un derecho subjetivo que las leyes les otorguen.
- c) Previsión en la ley de la procedencia del recurso, es decir, la ley establecerá contra que actos procederá determinado recurso.
- d) Instancia de parte, iniciará la tramitación del recurso a través de la presentación de escrito de interposición del recurso por el recurrente.
- e) Procedimiento administrativo conforme a la ley, se tratará de un procedimiento administrativo y tramitado ante autoridad administrativa.
- f) Mantenimiento de la legalidad, lo que se corrobora con la tesis antes expuesta. (DELGADILLO:1997:187,188)

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación establece como medios de impugnación de manera optativa, en contra de los actos determinados, al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; así como el Recurso de Revocación, ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado.

Medios de defensa

4.2. Concepto de Recurso de Revocación.

Los autores no definen al Recurso de Revocación, pero en opinión de la tesis, tiene que ver estrechamente con la definición de Recurso administrativo, por lo tanto se determina que es el medio de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación, que podrá interponer el contribuyente afectado en contra de los actos administrativos determinados en la ley.

Dispone el numeral 116, del Código Fiscal de la Federación, que contra actos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

4.3. De la interposición del Recurso de Revocación.

El Recurso de Revocación se presenta, con fundamento en la fracción II, del artículo 28, en relación con la fracción XIX, del numeral 26, del Reglamento

Interior del Servicio de Administración Tributaria, ante oficialía de partes de la Administración Local Jurídica del domicilio fiscal del contribuyente, autoridad tributaria que estará facultada para resolver el recurso administrativo interpuesto, contra los actos de la unidad administrativa que lo emitió o ejecutó, de acuerdo con el domicilio fiscal del contribuyente.

4.3.1. Requisitos del escrito de interposición del Recurso de Revocación.

El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos que al efecto señala el numeral 18 del propio Código que son:

1. Constar por escrito.
2. Nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y clave asignada.
3. Señalamiento de la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
4. Domicilio para oír y recibir notificaciones, así como el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
5. Estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que

imprimirá su huella digital. Dispone el numeral 122 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante señalar en este aspecto, que con las reformas al Código Fiscal de la Federación, publicadas el 5 de enero del 2004, el artículo en mención sufre una modificación importante que entrará en vigor hasta que el Servicio de Administración Tributaria establezca la forma de las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso.

Cuando no se cumplan con los requisitos indicados, las autoridades fiscales requerirán al recurrente para que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido; pero si es omiso en cumplir, se tendrá por no presentada la promoción. Si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas referentes a la resolución o acto que se impugna, agravios, pruebas y hechos controvertidos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con los mismos.

Si dentro de dicho plazo no expresa los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso. Si no señala el acto que se impugna, se tendrá por no presentado. Si no cumple con el señalamiento de los hechos controvertidos o el ofrecimiento de pruebas, perderá el derecho a señalar los hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

El artículo 122 del Código indica que cuando no se gestione a nombre propio, la representación de personas físicas y morales, se acreditará conforme al artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, ya que como es sabido, en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios.

Así que la representación de las persona físicas y morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante, aceptante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

La misma disposición señala, que el otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de la representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales, la cual expedirá una constancia con la que se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades. Solicitud que se hará mediante escrito libre, firmado por el otorgante y aceptante, acompañándolo del documento en el que conste la representación y demás documentos que el Servicio de Administración Tributaria establezca en las reglas de carácter general. El otorgante podrá cancelar la inscripción lo que se notificará.

Al escrito de interposición del recurso se deberán anexar los documentos que fija el artículo 123 del Código Fiscal que son:

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

resolución impugnada o cumple con lo dispuesto por el artículo 19 del código.

2. El documento en que conste el acto impugnado.
3. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibido o se trate de negativa ficta; si fue por edictos, señalará la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
4. Las pruebas documentas que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos se podrán presentar en fotocopia simple, siempre que los originales obren en poder del promovente, ya que si la autoridad tiene indicios de que estos no existen o son falsos, la autoridad requerirá los originales al mismo.

Cuando el recurrente no anexe alguno de los documentos señalados, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente en un término de cinco días; pero si no los presentare en dicho término, y se trata de las enumeradas del 1 al 3, se tendrá por no interpuesto el recurso; pero si se trata de las pruebas se tendrán por no ofrecidas.

4.4. Procedencia e improcedencia del recurso de revocación.

El numeral 117, del Código Fiscal de la Federación, señala que será procedente contra:

- I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, como dispone el artículo 22 del propio código.
 - c) Dicten las autoridades aduaneras, conforme a los artículo 2 y 3 de la Ley Aduanera.
 - d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio en materia fiscal, salvo aquellas que se refieren a los artículos 33-A, 36 y 74 del Código, es decir, resoluciones recaídas en aclaraciones, modificaciones de resoluciones de carácter general, resoluciones que revocan o modifiquen en beneficio del contribuyente, resoluciones recaídas a solicitudes de condonación de multas firmes y demás que establezcan estas disposiciones.
- II. Los actos de las autoridades fiscales federales que:
 - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se

refiere el artículo 21 del Código. Siempre que la facultad de la autoridad para determinar los créditos fiscales no haya prescrito, o en su caso, haya caducado su facultad para exigir los mismos, en los plazos que establece la ley.

- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley,** por que la autoridad no se ajustó a la garantía de legalidad que se establece en los artículos 14 y 16 del Código Fiscal de la Federación.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código, es decir, se trate de tercerías de propiedad o preferencia.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código, es decir, la determinación de la base de enajenación de los bienes embargados al contribuyente para rematarlos en subasta pública o fuera de esta, o la adjudicación que haga la autoridad en su caso.

Ahora bien, el Código Fiscal en el artículo 124, señala que es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos que:

1. No afecten el interés jurídico del recurrente.
2. Sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias, que con base en el numeral 354 del Código Federal de Procedimientos Civiles, señala que la cosa juzgada es la verdad legal, y

contra ella no se admite recurso ni prueba de ninguna clase, salvo los casos expresamente determinados por la ley; concordado con el numeral 355 del mismo código, disponiendo que hay cosa juzgada cuando la sentencia ha causado ejecutoria.

3. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
4. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
5. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
6. En caso de no ampliar el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, cuando se trate de lo señalado en la fracción II del artículo 129 del Código.
7. Sean revocados los actos por la autoridad.
8. Hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado internacional para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Encontrando la siguiente tesis que a la letra dice:

PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACION.- El artículo 124, fracción II, del Código Fiscal de la Federación señala que resulta improcedente el recurso que se haga valer contra actos administrativos que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstos o de sentencias, pero este dispositivo debe interpretarse en el sentido de que la resolución anterior que se cumplimenta haya resuelto el fondo de la cuestión controvertida y no sólo cuando se ocupa de una violación procedimental la cual origina la reposición del procedimiento, ya que tal proceder no constituye válidamente cosa juzgada, pues para tal circunstancia es requisito indispensable que se haya resuelto en cuanto al fondo substancialmente controvertido en el recurso donde se opone la excepción perentoria; luego entonces, es necesario que concorra identidad en las cosas y en las causas. Si no se cumple con lo anterior, es claro que la resolución que se emita desechando un recurso es indebida, por lo que debe declararse la nulidad para el efecto de que se revoque y se proceda a admitir y resolver el recurso interpuesto en cuanto al fondo del negocio. (Año I. No. 10. Octubre 1988. Pág: 42. Precedente Tercera Época. Tercera Sala Regional Metropolitana).

9. Sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y accesorios, solicitando que las autoridades fiscales mexicanas realicen su cobro y recaudación, de acuerdo a los tratados internacionales.

Procede el sobreseimiento del recurso de revocación, como señala el numeral 124-A del Código Fiscal de la Federación, cuando:

- a) Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- b) Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia, referidas con anterioridad.
- c) Cuando de las constancias que obren en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- d) Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

Es de señalarse que el recurso de revocación, no procederá contra los actos que tengan por objeto hacer efectivas las fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales, como indica el numeral 126 del Código Fiscal.

4.5. Plazos para la interposición del Recurso.

El Código Fiscal de la Federación establece los términos o plazos en que se interpondrá el recurso de revocación, así que se establecen tres términos para la presentación del recurso de revocación en materia fiscal federal, los cuales serán estudiados con posterioridad pero antes de esto hay que tomar en cuenta algunos aspectos que se analizan a continuación.

4.6. Del trámite y resolución del Recurso de Revocación.

Presentado el Recurso de Revocación ante la autoridad fiscal que emitió el acto o aquella que lo ejecutó, o en su caso ante oficialía de partes de la Administración Local Jurídica del domicilio fiscal del contribuyente, y dicha autoridad determinó la procedencia del recurso o el contribuyente cumplió con el requerimiento que le hizo la autoridad, se procederá a tramitar y resolver el recurso.

La fracción III, del artículo 129 del Código Fiscal Federal, señala que la autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados en contra de la notificación, del acto administrativo notificado o de una resolución.

4.6.1. Ofrecimiento, admisión y desahogo de pruebas.

En el escrito de interposición, se anexarán todos los documentos que señala el artículo 123 del Código, los que serán estudiados y analizados por la autoridad competente, en base a los agravios que haga valer el impugnante.

Disponiendo el artículo 130 del Código Fiscal que para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan al juicio contencioso administrativo federal.

Resultando necesario el estudio de las definiciones de los medios de pruebas que admite el Código Fiscal de la Federación, características y formalidades de las mismas.

El vocablo prueba, significa acción y efecto de probar, así como la razón, argumentos e instrumentos y procedimiento necesarios para lograr el esclarecimiento de los hechos controvertidos que haga valer el recurrente dentro de sus pretensiones. (LUCERO:2002:160)

Concluyendo que los medios de prueba serán el conjunto de los instrumentos, mecanismos, cosas, hechos, entre otros, que sirven de base al juzgador para tener convicción de las pretensiones del recurrente.

El Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicable de manera supletoria al Código Fiscal Federal, cuando no contravenga las disposiciones de este, el artículo 93 del primero señala que son medios de prueba los siguientes:

- I. La confesión;
- II.- Los documentos públicos;
- III.- Los documentos privados;
- IV.- Los dictámenes periciales;
- V.- El reconocimiento o inspección judicial;
- VI.- Los testigos;

VII.- Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y, en general, todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, y

VIII.- Las presunciones.

En relación con el numeral 130 del Código Fiscal de la Federación, señala que en el recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades fiscales mediante absolucón de posiciones.

La prueba confesional es “el reconocimiento que una de las partes hace en su perjuicio de los hechos litigiosos que le son propios”, la cual puede ser expresa o tacita, señala el numeral 95 del Código Federal de Procedimiento Civiles; será expresa, la que se hace al formular o contestar la demanda, y tacita la que se presume en los casos señalados por la ley. (LUCERO:2002:176)

Es de aclararse que el Código Fiscal de la Federación, señala que no se admitirá la confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones, es decir, la autoridad que emitió el acto no podrá ser llamada a juicio para absolver posiciones que le formule la contraparte, pero podrá emitir informes respecto de los hechos que consten en sus expedientes o documentos, así que las otras formas que determina el Código Adjetivo citado, sobre la confesión podrán ser aplicadas, de tal suerte, que la prueba confesional en sus otras acepciones no es desaprobada por el Código Fiscal, por lo tanto, podrán ser admitidas.

Ahora bien, en cuanto a la prueba testimonial, “consiste en el instrumento a través del cual el juzgador se allega de noticias acerca de hechos o

acontecimientos pasados que al testigo le constan por haberlos presenciado...".(LUCERO:2002:187)

Prueba que en consideración de la tesis, no es admisible su ofrecimiento en el recurso de revocación, en base al principio de celeridad que rige al procedimiento, ya que como la autoridad tiene un término para emitir la resolución al recurso presentado por el recurrente y la carga de trabajo, resultaría perjudicial para el contribuyente recurrente que ofreciera este medio de prueba. Además, que por la naturaleza de los actos que pueden ser impugnados, así como el carácter administrativo que tiene la autoridad que resuelve el recurso, serían causas bastantes para que no se admita este medio de prueba.

El numeral 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, señala que son documentos públicos aquellos cuya formación esta encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia a un funcionario público revestido de fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones; tomando en cuenta que la calidad de públicos se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, sellos, firmas u otros signos exteriores que en su caso prevengan las leyes.

El numeral 233 del Código Fiscal de la Federación señala que a fin de que las partes puedan rendir sus pruebas, los funcionarios o autoridades tienen obligación de expedir con toda oportunidad, previo el pago de los derechos, las copias certificadas de los documentos que les soliciten, si son omisos a tal petición, la parte afectada solicitará a la autoridad que resuelve que los requiera.

Serán privados aquellos documentos que no reúnan las condiciones previstas en el párrafo anterior, dispone el artículo 133 del Código Federal Procesal en cita.

El numeral 123 del Código Fiscal, dispone que se anexarán al escrito de interposición del recurso, todas las pruebas documentales que deba ofrecer el promovente, salvo que se trate de prueba superveniente. Por lo que acerca de la prueba documental tenemos la siguiente tesis:

RECURSO DE REVOCACIÓN.- LEGALIDAD DEL REQUERIMIENTO FORMULADO PARA QUE EL RECURRENTE PRESENTE EL ORIGINAL O COPIA CERTIFICADA DE LAS DOCUMENTALES OFRECIDAS AL INTERPONERLO.- El artículo 123, fracción IV, del Código Fiscal Federal, autoriza la presentación en fotocopia simple, entre otras constancias, de las pruebas documentales que se ofrezcan al interponer el recurso de revocación, pero se debe hacer hincapié en que condiciona tal exhibición, al hecho de que obren los originales en poder del recurrente; por lo tanto, la actuación de la autoridad al requerirle la presentación de los documentos originales al recurrente, es legal, si se parte de la base de que, atendiendo a lo establecido en el precepto en comento, tenía en su poder los originales de las documentales que ofreció como prueba de su parte, en su escrito de interposición del recurso de mérito y en caso de haber tenido algún impedimento legal o material para cumplir con la prevención que se le formuló, estuvo en aptitud el recurrente, de manifestarlo así a la autoridad, a fin de que resolviera lo procedente. De igual forma, no es necesario

que la resolutora haya debido manifestar en su oficio de requerimiento, en qué consistían los indicios que tuvo para suponer que la documentación presentada por la recurrente, no existía o era falsa, ya que resulta suficiente que haya invocado la norma legal mencionada y que haya ajustado su proceder a lo preceptuado en ella, al requerirle la exhibición de los originales de las documentales presentadas en fotocopia simple. (Año II. No. 18. Enero 2000. Pág: 154. Aislada Cuarta Época. Sala Regional Sureste.(Oaxaca). Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RECURSO DE REVOCACIÓN)

La prueba pericial, será la que tenga lugar en las cuestiones de un negocio relativas a alguna ciencia o arte, y en los casos en que expresamente lo prevenga la ley. Los peritos que sean designados, deberán tener título en la ciencia o arte a que pertenezca la cuestión sobre que de oírse su parecer, si la profesión o el arte estuviere reglamentado, pero si no fuera así, podrán ser nombradas cualquiera de las personas entendidas, a juicio de la autoridad resolutora, aún cuando no tengan título. Disponen los numerales 143 y 144 del Código Adjetivo Civil Federal, lo que se corrobora con el siguiente precedente:

PRUEBA PERICIAL.- SU OBJETO Y VALORACIÓN.- La prueba pericial tiene por objeto ilustrar al juzgador en materias y sobre cuestiones que requieren conocimiento especializado en determinada rama científica, tecnológica o artística que no tiene un lego; de tal modo que si los peritos, al formular los dictámenes, de la materia por cuyo conocimiento fueron llamados al auxilio del Tribunal, aportan

opiniones o interpretaciones legales o cualquier aspecto ajeno a su área de experiencia, sus respuestas deben descalificarse de plano. (Quinta Época. Año II. No. 23. Noviembre 2002. Pág: 14. Precedente Quinta Época. Primera Sección. Materia: PROCESAL)

El numeral 231 del Código Fiscal señala que la prueba pericial se sujetará a los siguiente:

- I. Admitido el recurso se requerirá a las partes para que dentro del plazo de diez días presenten a sus peritos, a fin de que acrediten que reúnen los requisitos de ley, acepten el cargo y protesten su legal desempeño. Apercibiéndolos que en caso de no hacerlo sin justa causa, o la persona propuesta no acepta o no reúne los requisitos de ley, no se tomará en cuenta el mismo.
- II. Señalará lugar, día y hora para el desahogo de la prueba, pudiendo pedir a los peritos todas la aclaraciones necesarias.
- III. Se concederá un plazo mínimo de quince días a los peritos para que rindan su dictamen.
- IV. Por una sola ocasión se podrá solicitar la sustitución del perito, cuando sea una causa justificada y dentro del término señalado anteriormente.
- V. En su caso la autoridad podrá designar perito tercero.

La inspección, "es un medio de prueba que consiste en el examen o comprobación directa del juzgador, de personas, cosas u objetos, que le permitan

aclarar o fijar los hechos controvertidos que no requieren conocimientos técnicos especiales." (LUCERO:2002:194)

En concordancia con lo señalado con el numeral 166 del Código Federal Procesal, al expresar que puede practicarse a petición de parte o por disposición del tribunal, cuando pueda servir para aclarar o fijar hechos relativos a la contienda que no requieran conocimientos técnicos especiales; encontrando la siguiente tesis jurisprudencial:

INSPECCION OCULAR.- ESTA PRUEBA SE CONTEMPLA DENTRO DE LAS ADMISIBLES EN LA FASE ADMINISTRATIVA.- En el artículo 130 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, se establece que en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones, por lo tanto, si del análisis al escrito del recurso de revocación se desprende que el actor ofreció como de su intención la prueba de inspección ocular y, la autoridad, en la resolución impugnada manifiesta que no es de admitirse dicha prueba, ya que no existe precepto alguno dentro del procedimiento administrativo a efectuar inspecciones oculares, tenemos que la resolución impugnada no se ajusta a derecho, en virtud de que de acuerdo al precepto legal invocado, en los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, salvo las que están previstas como excepción, de manera que si la prueba de inspección ocular no es de las exceptuadas, su admisión es procedente. (Año VIII. No. 91. Julio 1995. Pág: 31. Aislada Tercera Época. Primera Sala Regional Noreste)

Igualmente, para acreditar hechos o circunstancias en relación con el negocio que se ventila, pueden las partes presentar fotografías, escritos o notas taquigráficas, y en general toda clase de elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, cuando se trate de conocimientos técnicos especiales se señalara un perito que aprecie dichos medios de prueba, según disponen los numerales 188 y 189 del Código Adjetivo en cita.

Las presunciones, "son los razonamientos lógicos del juzgador, por medio del cual de forma deductiva, apreciando hechos conocidos llega a presumir ciertos la existencia de otros que le son desconocidos." (LUCERO:2002:199)

Es decir, serán las deducciones que haga la autoridad competente, respecto del razonamiento lógico jurídico de todos los medios de prueba aportados por el recurrente y la autoridad demandada, para la obtención de conocimiento de hechos que eran desconocidos.

Dispone el numeral 130 del Código Fiscal de la Federación, que harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales.

Si en los documentos públicos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, sin probar la verdad de lo manifestado.

Señala ese mismo artículo, que las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no haya dictado resolución. El código Federal de

Procedimientos Civiles en su artículo 324, señala que una prueba superveniente será aquella de la que no se tenía conocimiento de su existencia, porque fue formulada con posterioridad a la presentación de la demanda o la contestación, o siendo fecha anterior, bajo protesta de decir verdad, se manifiesta que no se tenía conocimiento de ella.

En cuanto a la valoración de las pruebas, el Código Fiscal en el artículo 130, señala que cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto en el numeral 210-A, del Código Federal de Procedimientos Civiles. Esta última disposición señala que se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónico, ópticos o en cualquier otra tecnología; lo que se fundamenta con la tesis que tiene como rubro:

PRUEBAS OFRECIDAS EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.- LA AUTORIDAD ESTA OBLIGADA A ESTUDIARLAS Y VALORARLAS AL RESOLVER EL RECURSO.- Las pruebas ofrecidas y exhibidas por un particular al interponer el recurso de revocación, deben ser estudiadas por la autoridad al resolver el recurso administrativo de que se trata, ya que de no hacerlo, incurre en un vicio formal que trae como consecuencia la nulidad de tal resolución.(Año VI. No. 61. Enero 1985. Pág: 520. Aislada Segunda Época. Pleno. Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO)

Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa a ser accesible para su ulterior consulta.

Cuando la ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original, ese requisito quedara satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y esta pueda ser accesible para su ulterior consulta.

Dispone el numeral 130 del Código Fiscal, que las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad, pero en todo caso fundando y motivando el valor que le dio a las mismas, para determinar si se han desvirtuado o no los agravios del recurrente. Situación muy criticable en opinión de la tesista, ya que la ley no determina las bases con las que se guiará la autoridad para valorar las pruebas y, resolver de una mejor manera el recurso. No establece si tendrá que basar su análisis y criterios en base a la interpretación de leyes, la aplicación de Códigos Federales, Jurisprudencia, doctrina o cualquier otro medio, que pueda inducir al juzgador a tomar determinado camino, dándole la posibilidad de valorar las pruebas conforme al criterio que considere pertinente la autoridad, otorgándole amplias facultades.

El precepto mencionado dispone, que cuando del enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en dicho numeral, en su caso, debiendo fundar razonadamente esta parte de su resolución.

Respecto de la valoración de las pruebas, el numeral 234 del Código Fiscal de la Federación señala que la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos harán prueba plena.

4.6.2. Término para dictar la resolución.

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado, por lo que el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnarla mediante la interposición de la negativa ficta, dispone el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, figura denominada en derecho fiscal como Negativa Ficta.

La resolución deberá señalar los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo, si la autoridad omite este señalamiento, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las

disposiciones legales para interponer el recurso mencionado, señala el numeral 132 del Código Fiscal de la Federación.

4.6.3. Sentido de la resolución.

La resolución, conforme al artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, se fundará en derecho y examinará todos y cada unos de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios, pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto. Es decir, se trata de agravios tan notorios o importantes para la legalidad del acto o notificación que se impugna que por su sola existencia generan ilegalidad.

Durante el estudio que haga la autoridad, se podrá corregir los errores que advierta en la cita de los agravios, como los agravios del recurrente, a fin de resolver la cuestión planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso.

Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes al respecto, pero fundará cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisará el alcance de su resolución; lo anterior se sustenta con la tesis la cual reza de la siguiente manera:

RESOLUCIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- DEBE ANALIZAR LOS CONCEPTOS DE AGRAVIO QUE PUEDAN DESVIRTUAR EN FORMA ABSOLUTA LA VALIDEZ DEL ACTO IMPUGNADO.- Resultaría inútil el recurso administrativo de revocación si en dicho medio de defensa se hacen valer conceptos de agravio que controvierten actuaciones realizadas dentro del procedimiento de fiscalización, y la resolutora omite su estudio, en aras de haber analizado una violación de forma cuyo único resultado consiste en corregirla y continuar el mismo procedimiento de fiscalización que ha sido impugnado por incurrir en vicios desde su origen, porque ello implica que, una vez emitido el nuevo oficio liquidatorio, basado en el mismo procedimiento de fiscalización, al ocurrir de nueva cuenta a su impugnación, la recurrente esté en posibilidad de hacer valer los mismos conceptos de agravio que no fueron estudiados en su oportunidad, y que de ser procedentes y resultar fundados, lo único que se está logrando con la omisión de su estudio y análisis oportuno por parte de la autoridad resolutora del recurso, es retardar la administración de justicia, y entorpecer la eficiencia de la administración pública, motivo por el cual no debe omitirse en el análisis del recurso administrativo de revocación el estudio de conceptos de agravio en él contenidos, que puedan desvirtuar en forma absoluta la validez del acto impugnado. (Año XI. No. 123. Marzo 1998. Pág: 279. Aislada Tercera Época. Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón). Materia: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO)

Muy cierto es que en la actualidad la autoridad concedora de un medio de impugnación, en el que se advierta de manera evidente las violaciones de forma al acto recurrido, resuelva sobre dicha violación evidente sin entrar al estudio de los agravios de fondo, que son de mucha mayor importancia y trascendencia para el recurrente, así pues se limitan al estudio de un agravio que expresa las violaciones formales, lo que traería como consecuencia que el recurrente vuelva a impugnar el mismo acto, trayendo consigo el retraso de la aplicación de la justicia por parte de la autoridad que conoce el recurso, causando perjuicios tanto para el contribuyente recurrente como para la autoridad que resuelve.

Es muy importante señalar, que no se podrá revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente, es decir, la autoridad estudiará exclusivamente los agravios que el promovente le señale, sin poder modificar el acto administrativo en la parte que no impugne el recurrente.

El artículo 132 del Código dispone que la resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. La resolución que ponga fin al recurso podrá tener los siguientes efectos:

1. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo. Lo desechará por improcedente, cuando se advierta de la interposición del recurso que cuenta con alguna de las causas de improcedencia que marca el numeral 124 del Código Fiscal. Lo tendrá por no interpuesto, cuando no anexe todos los documentos necesarios al recurso, aunque se le requiera

para tal efecto. Se sobreseerá, cuando se susciten alguna de las circunstancias que marca el numeral 124-A del Código Fiscal.

2. Confirmar el acto impugnado.
3. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, cuando existen violaciones de fondo y no de forma, dentro del acto administrativo impugnado.
4. Dejar sin efectos el acto impugnado.
5. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente, esto se refiere a la reposición del procedimiento desde el acta o notificación que fue impugnado hasta el punto en que se encontraba el momento de recurrir el mismo.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

4.6.4. Plazo para la cumplimentación de la sentencia dictada con motivo del Recurso de Revocación.

Las autoridades demandadas y cualquiera otra relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso, dispone el artículo 133-A del

Código Fiscal de la Federación, cuando la resolución deje sin efectos el acto impugnado y se funde en alguna de las siguientes causales:

- a) Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación;
- b) En caso de revocación por vicios al procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En ambos casos, la autoridad demandada cuenta con un plazo perentorio de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aunque transcurran los plazos señalados en el artículo 46-A y 67 del Código, es decir, el término para la conclusión de la visita domiciliaria y el plazo de extinción de las facultades de determinación de contribuciones de la autoridad fiscal.

Pero, cuando sea necesario realizar un acto de autoridad en el extranjero o solicitar información a terceros para corroborar datos relacionados con las operaciones efectuadas con los contribuyentes en el plazo mencionado en el párrafo anterior, no se contará el tiempo transcurrido entre la petición de la información o de la realización del acto correspondiente y aquél en que se proporcione dicha información o se realice el acto.

Transcurrido el plazo de cuatro meses sin que la autoridad haya dictado la resolución definitiva, la autoridad no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, salvo cuando el particular con motivo de la resolución

del recurso, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

Cuando la autoridad tiene facultades discrecionales para iniciar el procedimiento o dictar una nueva resolución en relación con dicho procedimiento, podrá abstenerse de reponerlo, siempre que no afecte al particular que obtuvo la revocación de la resolución impugnada o lo indemnice por los daños y perjuicios causados.

Los efectos del fallo, se producirán sin que sea necesario que la resolución del recurso lo establezca y aun cuando la misma revoque el acto impugnado sin señalar efectos.

- c) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto.

En ningún caso el nuevo acto administrativo podrá perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses.

No se entenderá que el perjuicio se incrementa, cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que aumenten con la actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Cuando se interponga medio de impugnación en contra de la resolución del recurso, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia.

Los plazos para el cumplimiento de la resolución empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en el que haya quedado firme la resolución para el obligado. Es decir, no se haya interpuesto medio de defensa en contra de dicha resolución o interponiéndolo se confirma la resolución del recurso de revocación.

Destacando que con las reformas al Código Fiscal de la Federación, se adicionó este artículo a dicho ordenamiento, ya que en el Código Fiscal Federal vigente en el año 2003, era omiso sobre la forma en como iba a cumplimentar la autoridad demandada la resolución del recurso, señalando simplemente que cuando el fallo ordenara realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, se cumplimentaría en un plazo de cuatro meses contados a partir de encontrarse firme la resolución.

Sin embargo, la propia ley sigue siendo omisa en cuanto a las sanciones a las que podría hacerse acreedor la autoridad y su personal, al no cumplir con dicha obligación en el plazo que marca la ley, mucho menos los efectos que tendría su incumplimiento en agravio del contribuyente recurrente.

El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, dispone que cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses a partir de la fecha en que se interponga, debiendo el interesado acreditar ante las autoridades fiscales

que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la notificación de la liquidación de un crédito fiscal o durante el transcurso del procedimiento administrativo de ejecución a fin de suspenderlo.

CAPITULO 5

JUICIO DE NULIDAD

5.1. Concepto.

El Manual de Juicio de Nulidad, define al juicio de nulidad, también conocido como juicio contencioso administrativo como el “procedimiento que se sigue ante un Tribunal u órgano jurisdiccional, situado dentro del Poder Ejecutivo o Judicial, con el objeto de resolver de manera imparcial las controversias entre particulares y la administración pública.” (S.A.T.:2000:1-1)

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), que conforme al artículo 11 de la Ley Orgánica del TFJFA señala la competencia del mismo, por lo que en materia fiscal conocerá lo relativo a las fracciones I, II, II, IV, VII y XIV.

Señalando que el propio Código Fiscal de la Federación, indica que a falta de disposición expresa del procedimiento del juicio, se aplicará supletoriamente las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que no contravengan el procedimiento contencioso del Código Fiscal.

Existiendo la posibilidad que el contribuyente al impugnar algún acto de autoridad le resulte favorable la resolución, entonces la autoridad tiene el derecho de interponer Juicio de Lesividad en contra de la misma, dispone el artículo 36 en relación con el tercer párrafo del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 198 del Código Fiscal de la Federación señala que son parte del juicio contencioso:

- I. Demandante. Que podrá ser el contribuyente que considere que un acto le causa perjuicio o, a la autoridad cuando exista una resolución favorable a algún particular.
- II. Demandado. Teniendo ese carácter la autoridad que dictó la resolución impugnada; el particular a quien favorezca la resolución.
- III. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante la defensa jurídica de la Administración General Jurídica de Ingresos cuando se controvertan resoluciones emitidas por las autoridades fiscales adscritas al Servicio de Administración Tributaria.

El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

5.2. *Demanda y su contestación.*

Cumplirán con los requisitos que marcan los artículo 199, 200, segundo y cuarto párrafos, 207, 208, 209, 209 bis y 210 del Código Fiscal de la Federación, siendo:

- I. Nombre y domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional del Tribunal competente.

- II. La resolución que se impugne.
- III. Autoridad o autoridades demandadas o, en su caso, nombre y domicilio del particular demandado.
- IV. Hechos que den motivo a la demanda.
- V. Pruebas que ofrezca. En caso de prueba pericial o testimonial, determinar sobre que versará la prueba, señalando nombre y domicilio de los mismos.
- VI. Conceptos de impugnación. Que son los razonamientos que hacen valer los demandantes, en que señalan la parte de la resolución que les causa perjuicio, con relación a los preceptos legales violados, para demostrar la ilegalidad de dicho acto.
- VII. Nombre y domicilio de tercero interesado, cuando haya.
- VIII. Señalando lo que se pida, es decir, cual es el sentido de la sentencia que pretenden.
- IX. Firma autógrafa por quien formule la demanda, salvo que no sepa o no pueda firmar, imprimirá su huella digital firmando otra persona a su ruego.
- X. Representación en juicio, otorgada mediante escritura público o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas la firmas del otorgante y testigos, ante notario o los secretarios del Tribunal. Pudiendo autorizar por escrito a licenciado en derecho que a su nombre reciba notificaciones, hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos.

Si omiten el nombre del demandante o los datos precisados en las fracciones II y VI, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda; si omite los datos de las fracciones III, IV, V, VII Y VIII, requerirá al promovente para que los señale dentro del término de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o no ofrecidas las pruebas.

Se adjuntará a la demanda lo siguiente:

- I. Copia de la demanda y documentos anexos para cada una de las partes.
- II. Documento que acredite la personalidad o documento en que conste su reconocimiento por autoridad demandada.
- III. Documentos en que conste el acto impugnado. Tratándose de negativa de ficta deberá acompañarse una copia de la solicitud en que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta.
- IV. Constancia de notificación del acto impugnado. Cuando no se haya recibido constancia de notificación o se hubiera realizado mediante correo, dicha circunstancia se hará constar en la demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó.
- V. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.

- VI. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, firmado por el demandante.
- VII. Pruebas documentales que ofrezca. Cuando estas no obren en poder del demandante o no hubiera podido obtenerlas, señalará el archivo o lugar en que se encuentren para que a su costa mande expedir copia de ellos o requiera su remisión o, en su caso, acompañar copia de la solicitud debidamente presentada por lo menos cinco días antes de la interposición de la demanda.

Si no se adjuntan los mismos, el magistrado instructor requerirá al actor, para que en un término de cinco días los presente. Cuando se trate de los señalados en las fracciones I a IV, se tendrá por no interpuesta la demanda, pero tratándose de los demás, se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

Ahora bien, admitida la demanda por el magistrado instructor por ser procedente y haber reunido los requisitos antes señalados, recaerá un acuerdo de admisión de demanda el cual deberá ser notificado a la autoridad que se encarga de la defensa jurídica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como lo es la Administración Local Jurídica con sede en la Sala Regional competente. Autoridad que requerirá a la unidad administrativa que emitió o ejecutó el acto impugnado, para que le proporcione la información del expediente de que se trate.

Señala el artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, que admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta

efectos el emplazamiento. Si no se produce la contestación a tiempo o no se refiere a todos los hechos expresados en la demanda, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas o hechos se desvirtúen.

Cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuese señalada por el demandante, de oficio se le correrá traslado de la demanda para que la conteste en el término señalado.

El manual de Juicio de nulidad, expedido por la Secretaría de Hacienda, señala que la estructura de la contestación de la demanda deberá establecer quién es la autoridad competente para contestarla, señalando clara y correctamente el nombre del titular de la dependencia que está formulando la contestación; señalar los fundamentos legales que respalden la existencia legal y la competencia por materia y territorial de esta autoridad, los que se encuentran regulados por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Acuerdos Delegatorios de Facultades y Acuerdos de Circunscripción Territorial; precisar la resolución que se defenderá, la autoridad que la emitió, número completo de oficio en el que está contenido, fecha, sentido de la determinación o respuesta que se le da a conocer al particular, en su caso, la cantidad total que se le está liquidando y cobrando al contribuyente.

El numeral 213 del Código Fiscal de la Federación, indica que además la contestación de la demanda indicará:

1. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento.

2. Consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestre que no ha nacido o que se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
3. Refiriéndose a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.
4. Expresando argumentos que demuestren la ineficacia de los conceptos de impugnación.
5. Pruebas que ofrezca. Cuando se trate de la prueba testimonial o pericial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar, señalando nombres y domicilios de los mismos, en caso de ser omisos de lo señalado, se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

El artículo 214 del Código Fiscal, señala que se anexarán al escrito de contestación:

- I. Copias de la contestación y documentos anexos para el demandante y el tercero señalado en la demanda.
- II. Documentos que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.
- III. Cuestionario que debe desahogar el perito, firmado por el demandado.
- IV. Ampliación del cuestionario del desahogo de la prueba pericial ofrecida por el demandante, en su caso.

- V. Pruebas documentales que ofrezca. Cuando estas no obren en poder del demandado o no hubiera podido obtenerlas, señalará el archivo o lugar en que se encuentren para que a su costa mande expedir copia de ellos o requiera su remisión o, en su caso, acompañar copia de la solicitud debidamente presentada por lo menos cinco días antes de la contestación de la demanda.

Si no se adjuntan los mismos, el magistrado instructor requerirá al demandado, para que en un término de cinco días los presente; cuando se trate de los señalados en las fracciones I a IV, se tendrá por no interpuesta la demanda; pero tratándose de los demás, se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

Para la ampliación de la demanda o de la contestación de esta, cada parte tendrá un término de veinte de días, contados a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación, ya sea de la demanda o de la contestación de la demanda. Pero cuando se trate de la ampliación de la demanda procederá, dispone el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación, cuando:

- I. Impugne una negativa ficta.
- II. Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, su notificación cuando se den a conocer en la contestación.
- III. Se trate de actos no notificados o ilegalmente notificados, conforme al 129 del Código Fiscal de la Federación.
- IV. Por motivo de la contestación se introduzcan cuestiones que no sean conocidas por el actor, mientras no se cambie el fundamento de derecho

de la resolución impugnada, como señala el artículo 215 del Código, referente a la contestación de la demanda.

5.3. *Improcedencia, sobreseimiento, impedimentos y excusas.*

El artículo 202 del Código Fiscal de la Federación señala que es improcedente el juicio ante el Tribunal, en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

- I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
- II. Cuya impugnación no corresponda conocer al Tribunal.
- III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- IV. Cuando hubo consentimiento, es decir, el hecho de no haber promovido algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal en los términos del Código.
- V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
- VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.

- VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando concurren las causas de acumulación previstas en el numeral 129 del Código.
- VIII. Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- IX. Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente, sin que exista un solo acto de aplicación de los mismos.
- X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- XI. Cuando de constancias de autos se aprecie que no existe acto reclamado.
- XII. Que puedan impugnarse en términos del artículo 97 del Código de Comercio, cuando no transcurra el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.
- XIII. Dictados por autoridad administrativa para cumplimentar una decisión que emane de un mecanismo distinto al señalado en la fracción anterior.
- XIV. Casos que la improcedencia resulte de las disposiciones fiscales.
- XV. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado, si dicho procedimiento inició después de que recaiga resolución a un recurso de revocación o de la conclusión del Juicio ante el Tribunal.
- XVI. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y accesorio, cuyo cobro y recaudación se solicite a las autoridades fiscales.

Procederá el sobreseimiento, dispone el artículo 203 del Código Fiscal, cuando:

- I. Por desistimiento del demandante.
- II. Durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia.
- III. El demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el juicio.
- IV. Si la autoridad demandada deja sin efectos el acto impugnado.
- V. Cuando existe cualquier otro impedimento para dictar resolución de fondo.

El sobreseimiento será total o parcial, para determinar lo anterior se han encontrado un precedente dictado por la Sala Regional Norte- Centro de Torreón, la que expresa:

SOBRESEIMIENTO.- CUANDO NO PROCEDE DECRETARLO EN FORMA PARCIAL.- Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto por el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación, se puede sobreseer parcialmente en el juicio de nulidad, ello sólo podrá darse en relación a agravios encaminados a combatir actos en forma independiente, dentro de diversos impugnados. Lo anterior es así, pues de otra manera cuando se esgrimen diversos conceptos de anulación en relación a un mismo acto, resultaría incongruente sobreseer y al mismo tiempo

proceder al análisis del acto impugnado dictando sentencia de fondo; por tal razón, lo correcto sería declarar el agravio cuestionado como inoperante o infundado cuando le asista la razón a la demandada, pero no sobreseer el juicio en relación a dicho concepto de anulación, como en el caso lo pretende el representante de las demandadas. (Año I. No. 10. Octubre 1988. Pág: 51. Precedente Tercera Época. Primera Sala Regional Norte - Centro)

Quedan impedidos de conocer los Magistrados del Tribunal, en aquellos asuntos que dispone el numeral 204 del Código Fiscal de la Federación, cuando:

- 1) Tienen interés personal en el negocio.
- 2) Sean parientes consanguíneos, afines o civiles de alguna de las partes o de sus patronos o representantes, en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal dentro del cuarto grado por consanguinidad y segundo por afinidad.
- 3) Han sido patronos o apoderados en el mismo negocio.
- 4) Tienen amistad estrecha o enemistad con alguna de las partes o con sus patronos representantes.
- 5) Han dictado el acto impugnado o han intervenido con cualquier carácter en la emisión del mismo o en su ejecución.
- 6) Figuran como parte en un juicio similar, pendiente de resolución.
- 7) Están en una situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

Así pues, los magistrados deben excusarse del conocimiento de los negocios en que ocurra alguno de los impedimentos señalados, expresando concretamente en que consiste. Manifestada la misma, el Presidente de la Sección o de la Sala Regional turnará el asunto al Presidente del Tribunal, para que califique y de resultar fundada, proceda en términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, disponen los numerales 205 y 206 del Código Fiscal de la Federación.

5.4. Incidentes.

Los incidentes, los define el diccionario de derecho procesal como “los procedimientos que tienden a resolver controversias de carácter adjetivo relacionadas inmediata y directamente con el asunto principal..., pudiéndose aplicar a todas la excepciones, contestaciones, acontecimientos accesorios que se originen en un negocio e interrumpen o alteran o suspendan un curso ordinario”. (DICCIONARIO:2000:103)

En la opinión de la tesista, los incidentes son aquellas cuestiones que surgen durante el desarrollo del proceso de un expediente, los cuales afectarán el fondo o cuestiones distintas que afectan respecto de situaciones propias del Tribunal que conozca del asunto, debiendo resolverlo de manera separada y con un procedimiento propio que señalarán las leyes para su resolución.

Señala el Código Fiscal que los incidentes, podrán hacerse valer por el demandado dentro de la contestación de la demanda, refiriéndose únicamente a los de previo y especial pronunciamiento. El artículo 217 del Código, señala que son los siguientes:

- I. Incompetencia en razón del territorio. Cuando ante una de las Salas Regionales se promueva juicio de la que otra deba conocer por razón del territorio, se declarará incompetente de plano y comunicará su resolución a la que en su concepto corresponda ventilar el negocio, enviándole los autos.
- II. Acumulación de autos. Procederá la acumulación cuando las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios; siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo acto, o independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.
- III. Nulidad de notificaciones. Cuando las notificaciones no fueren hechas conforme a lo dispuesto en el Código.
- IV. Interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia. Durará como máximo un año la interrupción del juicio, por cualquiera de las situaciones mencionadas, bajo las reglas que maneja el numeral 224 del Código.

- V. Recusación por causa de impedimento. Sucede cuando las partes recusan a los magistrados o a los peritos del Tribunal, cuando se encuentren en algún supuesto de impedimento previsto en el numeral 204 del Código.

Indicando además, que cuando la promoción del incidente sea frívola e improcedente se impondrá a quien lo promueva una multa hasta de cincuenta veces el salario mínimo general diario vigente en el área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

5.5. De las pruebas y cierre de instrucción.

Serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades. El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos u ordenar la practica de cualquier diligencia.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia, en su caso, el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en un término de cinco días manifieste lo que a sus intereses

convenga. Lo anterior lo dispone el artículo 230 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto de la prueba pericial se sujetará a las reglas que establece el numeral 231 del Código, así que el auto que recaiga a la contestación de la demanda o de su ampliación, se requerirá a las partes para que dentro del plazo de diez días presenten a sus peritos, para que acrediten reunir los requisitos de ley, acepten el cargo y protesten su legal desempeño, apercibiéndolas de que si no lo hacen sin justa causa o la persona propuesta no acepta o no reúne los requisitos, solo se considerara el peritaje de la persona que reúna los requisitos que marca este artículo.

El magistrado instructor, en su caso, señalará lugar, día y hora para el desahogo de la prueba pericial pudiendo pedir a los peritos todas las aclaraciones que estime conducentes y exigir la practica de nuevas diligencias. Concediéndoles un plazo mínimo de quince días para que rindan su dictamen, con el apercibimiento de que solo se tomarán en cuenta los dictámenes realizados en tiempo. Pero por una sola ocasión y con aviso anticipado al instructor por causa justificada, se podrá solicitar la sustitución del perito.

Cuando sea necesario se designará perito tercero por parte de la Sala Regional de entre los que tengan adscritos. Si no hubiere perito en la ciencia o arte sobre el cual verse el peritaje, la Sala designará bajo su responsabilidad a la persona que deba rendir el dictamen, cubriendo sus honorarios las partes. Cuando se trate de designación de perito tercero valuador se designará a una institución fiduciaria, debiendo ser cubiertos sus honorarios por las partes.

El artículo 232 del Código Fiscal, indica la forma en como se desahogará la prueba testimonial, así pues, se requerirá a la oferente para que presente a los testigos y cuando ésta manifieste no poder presentarlos, el magistrado instructor los citará para que comparezcan en día y hora señalado. De cada testimonio se levantará acta pormenorizada, pudiendo formularles preguntas a los testigos, tanto las partes como el magistrado instructor, que estén relacionadas con los hechos controvertidos, las autoridades rendirán testimonio por escrito.

Existe el caso en que los testigos tengan su domicilio fuera de la sede de la Sala, se podrá desahogar la prueba mediante exhorto, previa calificación que haga el magistrado instructor del interrogatorio presentado, pudiendo repreguntar el magistrado o juez, solicitando la diligenciación del exhorto a algún juez o magistrado del poder judicial de la federación o de algún tribunal administrativo federal.

El numeral 233 del Código Fiscal, señala que a fin de que las partes puedan rendir sus pruebas, los funcionarios o autoridades tienen la obligación de expedir con toda oportunidad, previo el pago de los derechos correspondientes, las copias certificadas de los documentos que les soliciten, si no cumpliera con esa obligación el interesado solicitará al magistrado instructor que requiera a los omisos.

Respecto de las demás pruebas, se sujetarán a lo que dispone el Código Federal de Procedimientos Civiles, de los artículos 79 al 196, de las reglas de su ofrecimiento y desahogo, no así respecto a su valoración.

Ahora bien, respecto de la valoración de las pruebas, al artículo 234 del Código Fiscal, señala que la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario y los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, hará prueba plena; pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero sin demostrar la verdad de los mismos.

La prueba pericial y la testimonial, así como las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la Sala, es decir, la valoración de las mismas, quedará al prudente arbitrio, sana crítica o prueba razonada, mediante los razonamientos lógicos jurídicos que haga el magistrado conocedor del asunto, bajo las reglas que determina el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respecto de la fundamentación y motivación de los actos de autoridad, es decir, el magistrado deberá de manera lógica fundamentar y motivar la valoración de las pruebas para poder dictar una sentencia apegada a la constitucionalidad y no infringir sus garantías individuales.

Igualmente el artículo en comento señala que cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo señalado anteriormente, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

El magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo, deberán ser considerados al dictar sentencia. Una vez vencido el plazo de cinco días, con o sin alegatos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.

5.6. Sentencia.

Concluida la etapa de instrucción, se dictará la sentencia² que será pronunciada por unanimidad de votos de los magistrados integrantes de la Sala dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que se cierre la instrucción en el juicio. El magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción.

Si se diera el caso de dictar resolución por sobreseimiento, por las causas estudiadas en este capítulo y previstas en el numeral 203 del Código Fiscal, no será necesario que se hubiese cerrado la instrucción.

Cuando la mayoría de los magistrados estén de acuerdo con el proyecto, el magistrado disidente podrá limitarse a votar en contra o formular un voto particular razonado, el que presentará en un plazo que no exceda de diez días.

² El Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales, define a la sentencia como la "resolución que pronuncia un juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia, lo que significa la terminación normal de un proceso. Palabra que proviene del latín *sententia*, que significa máxima, pensamiento corto, decisión." (CARRASCO:2003:151)

Si el proyecto no fue aceptado por los otros magistrados de la Sala, el magistrado instructor engrosará el fallo con los argumentos de la mayoría y el proyecto podrá quedar como voto particular. Todo lo anterior lo dispone el numeral 235 del Código Fiscal.

Ahora bien, toda sentencia que emita el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se fundará en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca en su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Cuando hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquellos que puedan declarar la nulidad lisa y llana.

Si la sentencia declara la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, señalará en qué forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.

Es importante destacar la facultad que tienen las salas para corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, y demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y la contestación.

Tratándose de sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos para ello, el tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte

que no satisfizo el interés jurídico del demandante, no se modificarán o anularán los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda.

En una sentencia en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o la devolución de una cantidad, el Tribunal constatará el derecho que tienen el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada. Así que es necesario conocer las causales de ilegalidad de una resolución administrativa, las cuales se encuentran reguladas por el numeral 238 del Código Fiscal, teniendo que se declarará ilegal una resolución administrativa cuando se demuestre:

- I. Incompetencia del funcionario que la dictó, ordenó o tramitó el procedimiento del que deriva dicha resolución. En este caso, el Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada y la ausencia total de la fundamentación o motivación en dicha resolución.
- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecten las defensas jurídicas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, inclusive falta de fundamentación y motivación.
- III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

- IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
- V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiere dichas facultades.

Son efectos de las sentencias definitivas, respecto de la resolución impugnada, las siguientes:

- I. Reconocer su validez.
- II. Declarar la nulidad.
- III. Declarar la nulidad para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo cuando se trate de facultades discrecionales.
- IV. Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

Especificando, que cuando la sentencia obligue a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, lo cumplirá en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme, dentro del mismo término emitirá la resolución definitiva la autoridad que emitió el acto.

Cuando se trate de una resolución en la que se encuentre el magistrado con omisión de requisitos formales exigidos por las leyes o vicios en el procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución, el Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita una nueva resolución, en los demás casos podrá indicar los términos conforme los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo cuando se trate de facultades discrecionales.

El numeral 239-A del Código Fiscal, habla sobre las facultades del Pleno o las Salas del Tribunal para resolver juicios de características especiales, ya sea de oficio o a petición de parte, especificando cuáles son las características especiales y las reglas para ejercer la facultad de atracción.

En casos de incumplimiento de sentencia firme o sentencia interlocutoria que hubiera otorgado la suspensión definitiva, la parte afectada podrá ocurrir a queja, en los casos y bajo las reglas que para tal efecto señala el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación.

Además, las partes contarán con el derecho de pedir la aclaración de una sentencia definitiva, cuando la estime contradictoria, ambigua u oscura, por una sola ocasión, y bajo las reglas que señala el artículo 239-C del código multicitado.

Igualmente, cuando se llegue el término para emitir el proyecto de sentencia en el plazo que se señaló, y el magistrado instructor no lo formula, las partes podrán formular ante el Presidente del Tribunal la excitativa de justicia, según marca el artículo 240 y 241 del Código Fiscal de la Federación.

Con motivo del desarrollo del Juicio Contencioso Administrativo Federal, las partes contarán con medios de defensa en contra de las actuaciones que se ejecuten dentro de este. Teniendo el recurso de reclamación, que procederá en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, contestación, ampliación de ambas o alguna prueba, decreten o nieguen el sobreseimiento, admitan o rechacen la intervención del tercero, bajo las reglas que establece el propio código.

El recurso de revisión, que procederá cuando las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, bajo las reglas que señala el propio Código.

Las reglas para la notificación y cómputo de términos dentro del Juicio Contencioso Administrativo, se encuentra previsto y regulado por el Código Fiscal de la Federación del numeral 251 al 258-A.

Es importante destacar al término de este capítulo que el término con el que cuenta el particular para interponer el Juicio de Nulidad es de cuarenta y cinco días, sin excepciones ni excesos; para la autoridad será de cinco años, situación que deja en desventaja al particular frente a la autoridad.

CAPITULO 6
TÉRMINO PARA INTERPONER RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA
FISCAL FEDERAL.

6.1. Plazo y término.

La Licenciada Angélica Aceves Arriaga, en su artículo “El tiempo en materia fiscal, consecuencias jurídicas”, señala acertadamente que las expresiones plazo y término señalan una circunstancia de tiempo. Definiendo jurídicamente al plazo como el “espacio de tiempo concedido para realizar un determinado acto. Es legal si lo concede la ley, judicial, el señalado por el tribunal, y convencional el establecido por las partes”. (ACEVES:2003:25, 26)

Por su parte Humberto Briceño Sierra, señala que “el objeto de los plazos... es dar tiempo a las partes para que puedan buscar abogados que les aconsejen, responder las demandas que se les hacen, y buscar y presentar testigos, ...” (BRISEÑO:1990:575)

El Diccionario Jurídico de Derecho Procesal, indica que el plazo proviene “del latín que placitus, abreviación de dies placitus: día (hoy, posrevolución semántica, lapso), favorable, oportuno, concedido o señalado para la realización de un acto. Confrontar con término, del griego terma (técut): fin, cabo.” (DICCIONARIO:2000:151)

Señalando además que la diferencia entre término y plazo, se encuentra en que el plazo es un periodo temporal, mientras que el término, es el día, hora o el momento en que expira el plazo. Esto es, que el plazo es el género y el término la especie.

Concluyendo entonces, que el plazo es una el lapso de tiempo que se concede por ley, por el tribunal o convencionalmente, a los sujetos de determinadas situaciones para la realización de algún acto, y el término será la parte en que se acaba o finaliza un plazo.

La clasificación de los plazos, que hace Contreras Vaca es la siguiente:

a) De acuerdo a su rigidez:

- Prorrogables: los que se ampliarán, por disposición de ley o por determinación del Juzgador.
- Improrrogables: los que no pueden ser ampliados.

b) De acuerdo a sus consecuencias:

- Preclusivos o fatales: con su vencimiento, de manera automática implican la pérdida de la posibilidad de ejecutar determinado acto.
- Dispositivos o no fatales: aquí expresa la necesidad de acusar la rebeldía, que por supuesto aplica a la materia civil.

c) De acuerdo a su amplitud:

- Individuales: transcurren de forma particular al interesado.
- Colectivos: los que transcurren a un grupo de personas de manera común. (CONTRERAS:2001:32, 33)

En materia fiscal los términos o plazos, en los casos que se trate, se encontrarán dentro de esta clasificación. Ahora bien, cuando se trata del recurso de revocación, éstos no tienen gran trascendencia y dejan contar con su característica especial, que es la limitación para el ejercicio de un derecho, otorgándole amplias posibilidades a los contribuyentes.

Por lo que, la importancia del establecimiento de plazos y términos en materia fiscal, radica en otorgar a los contribuyentes o personas sujetas a disposiciones fiscales, el cumplimiento de las garantías que consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, destacando la garantía de seguridad jurídica que se encuentra contenida en el artículo 17, que a la letra dice: “que ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial.”

Es decir, esta garantía tiene por objeto dar seguridad a la justicia administrativa, con la finalidad de que los actos y resoluciones emitidas por las autoridades fiscales, se apeguen a los procedimientos, términos y plazos que las propias leyes establecen para el cabal cumplimiento de esta garantía, que en materia fiscal, porque el contribuyente opte por interponer Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad que establece el Código Fiscal.

Visto el capítulo 5 de esta tesis, en que se estudió al procedimiento seguido en el Juicio de Nulidad, es conocido que existe solo un término para interponer éste, que es de cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, cuando se trate de Juicio de lesividad, las autoridades podrán presentar la demanda dentro de cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución. Cuando se trate de ampliación de la demanda del Juicio de Nulidad o de su contestación, las partes contarán con un término de veinte días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la demanda o la contestación de ésta.

Para los efectos de esta tesis, las palabras término y plazo serán utilizadas como sinónimos.

6.2. Términos y plazos que establece el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, nos habla sobre el cómputo de plazos, al indicar que en los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos, ni el 1° de enero; 5 de febrero; 21 de marzo; 1° y 5 de mayo; 16 de septiembre; 20 de noviembre; 1° de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos

para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen de forma escalonada. En este último aspecto, se refiere a que no se encuentre solo parte del personal de la oficina que se trate, ya que dicha ausencia no suspende las actividades de la misma.

En los plazos establecidos por períodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computaran todos los días. También se define al período como el “espacio de tiempo que una cosa tarda en volver a un estado o posición anterior”, es decir, será un lapso de tiempo, por ejemplo la presentación de declaraciones que señalan las leyes especiales. (ACEVES:2003:27)

Cuando los plazos se fijan por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijan por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes calendario.

No obstante, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil; o cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Ahora bien, en su caso, las autoridades podrán habilitar los días inhábiles, lo que deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos. Por ejemplo, en el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, o dentro de los actos del procedimiento administrativo de ejecución, mediante la notificación del interesado en las formas que señale el Código.

El Código Fiscal, en diversos numerales de su articulado, establece términos para el cumplimiento de los requerimientos que la autoridad tributaria dará al contribuyente para el cumplimiento del mismo, actualización de contribuciones, la devolución de contribuciones, para interponer medios de defensa en contra de las resoluciones o actos de las autoridades fiscales, el plazo que tiene la autoridad para el cumplimiento de las sentencias, para garantizar el interés fiscal, para el pago de un crédito fiscal, el pago de las multas que se imponen por el incumplimiento a las disposiciones fiscales, así como por otras circunstancias.

El numeral 258 del Código señala que el cómputo de plazos se sujetará a las siguientes reglas, respecto de la notificación:

- I. Empezarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación.
- II. Si están fijados en días, se computarán sólo los hábiles entendiéndose por éstos aquellos en que se encuentren abiertas al público las oficinas de las Salas del Tribunal durante el horario normal de labores. En este caso, la existencia de personal de guardia no habilita los días en que se suspendan las labores.

- III. Si están señalados en períodos o tienen una fecha determinada para su extinción, se comprenderán los días inhábiles; no obstante, si el último día del plazo o la fecha determinada es inhábil, el término se prorrogará hasta el siguiente día hábil.
- IV. Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario se entenderá en el primer caso que el plazo vence el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo caso, el término vencerá el mismo día del siguiente año calendario a aquél en que se inició. Cuando no exista el mismo día en los plazos que se fijen por mes, éste se prorrogará hasta el primer día hábil del siguiente mes calendario.

Ahora bien, en cuanto al término o plazo para la interposición del juicio de nulidad el numeral 207 del Código Fiscal Federal indica que la demanda se presentará ante la Sala Regional competente dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

6.3. Términos y plazos en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 141, que el contribuyente contará con los treinta días siguientes al en que surta efectos la

notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente, de la resolución sobre la cual se debe garantizar el interés fiscal, salvo los casos que el propio código señale otros.

No podrán ejecutarse los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, cumpliendo con los requisitos de ley, tampoco cuando se trate de un 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. Pero, si se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos del 141 y relativos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Además, cuando el contribuyente hubiera interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga, 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.

Primordial es indicar que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, según artículo 146 del Código, el cual inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos; se interrumpirá con cada gestión de

cobro³ que el acreedor notifique al deudor, o el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Con las reformas al Código, se adiciona un párrafo que expresa que también se interrumpirá el plazo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o lo hubiera señalado de manera incorrecta.

La fracción IV del artículo 173 del Código, dice que la enajenación de bienes embargados, procederá al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado recaída en los medios de defensa que se hubieran hecho valer.

6.4. Términos y plazos para interponer Recurso de Revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación.

Señala el artículo 121 del Código, que el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación, excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación, pero además del término que establece el artículo 128 de dicho

³ Se entiendo por gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

ordenamiento, en que el escrito deberá presentarse dentro de los plazos que los mismos señalen.

Las notificaciones se harán de acuerdo con las formalidades que señale el artículo 134 del Código, y podrán ser de manera personal, por correo certificado con acuse de recibo, por correo electrónico, por correo ordinario o telegrama, estrados, edictos o por instructivo.

Estas surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto que se notifique, indica el numeral 135 del Código. Cuando la notificación la haga la autoridad, en esta deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia, si se negare se hará constar en el acta de notificación.

Dentro de las excepciones que marca el numeral 121 del Código, la que interesa a este trabajo de tesis es la contenida en los numerales 127 y 128, y tomando como ejemplo lo dispuesto en el numeral 175. El plazo de interposición del recurso se suspenderá cuando:

- b) El particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece dentro de los cuarenta y cinco días que tiene para interponer el recurso, suspendiéndose hasta por un año, si antes no se hubiera aceptado el cargo de representante de la sucesión.
- c) El particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación o el procedimiento arbitral.

- d) Exista incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, suspendiéndose hasta por un año.

La suspensión cesará cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento o a petición del interesado, cuando se trate de los casos descritos en los incisos a) y b); en caso del inciso c), cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo señalado no provee de su representación.

El artículo 127 del Código Fiscal, señala que:

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

Si las violaciones tuvieron lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará

valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

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

Al fijarse la base para la enajenación de los bienes embargados, el embargado o los terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación, dentro de los diez días siguientes a aquel surta efectos la notificación del acto mencionado, debiendo designar perito de su parte a cualquiera de los valuadores a que hace referencia el artículo 4 del Reglamento del Código Fiscal, alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes, señala el numeral 175 del Código.

Cuando se trate de impugnación de las notificaciones, es decir, cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, el Código Fiscal es omiso en indicar un término o plazo para su interposición.

Ahora bien, tomando en consideración que necesitamos de un estado de derecho que conceda a la partes igualdad procesal, y que además conceda a

ambas partes seguridad jurídica también es necesario que se reforme el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, numeral vigente en el año del dos mil cuatro que a la letra dice:

Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme al artículo 117, se estará a las reglas siguientes:

- I. Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que proceda contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció.
- II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto.

Numeral que no especifica un plazo para interponer el recurso administrativo en contra de dichas notificaciones, solo indica que el particular tendrá un plazo de cuarenta y cinco días a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

La tesista advierte que no existe un plazo para la interposición del recurso administrativo por el que opte el contribuyente, en contra de las notificaciones a que hace referencia este último artículo, y que es un nuevo tema que deberá ser estudio de otra tesis.

6.5. Efectos y consecuencias jurídicas de los términos.

El Diccionario Jurídico señala que “el negocio jurídico sometido a término no existe situación de incertidumbre respecto de los efectos del mismo; los derechos de las partes existen ya, si bien se encuentran únicamente diferidos en cuanto a su ejercicio;... De ahí que el titular del derecho aplazado no pueda aplazar no pueda ejercitarlo hasta que venza el plazo...” (DICCIONARIO:2001:1369)

Dicho diccionario, nos habla de certidumbre de los ciudadanos, cuando cuentan con un plazo para poder deducir sus derechos, así pues, en materia fiscal es de suma importancia establecer términos y plazos para otorgarle mayor certeza y seguridad jurídica, tanto a éste como al Estado para que pueda cumplir con sus obligaciones frente a los gobernados.

6.6. Definiciones y alcances de las palabras reforma y derogación.

Resulta necesario entrar al estudio de la determinación conceptual de las palabras reforma y derogación, para fundamentar de una mejor manera la propuesta de esta tesis.

Se definirá a la abrogación para diferenciarla de las dos figuras que se estudiarán en este apartado, como la “supresión total de un cuerpo legislativo: constitución, ley, reglamento, etcétera, por parte de quien es competente para hacerlo.” (ARTEAGA: 2000:1)

Derogar es el “acto por virtud del cual una autoridad competente declara nula, sin validez, o revocada parte de una ley o de un decreto. Se trata de una anulación parcial...” que puede ser realizado por la autoridad que lo emitió, es decir, el Congreso de la Unión, en tratándose de leyes y decretos, o en su caso, por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos. (ARTEAGA:2000:23)

La expresión *reforma*, supone la modificación parcial de una ley o reglamento que se encuentra vigente para adecuar la norma a las condiciones políticas, sociales y económicas de una nación, y tiene su base jurídica en el artículo 74 fracción IV, 73 fracción VII y 135 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por tanto corresponde al Poder Legislativo efectuar esta actividad, así que cuando se trate de cuestiones en materia fiscal, la Cámara de Diputados es la primera que debe tener conocimiento de los proyectos de reformas que se pretendan ejecutar en materia fiscal.

De manera anual, con la última sesión ordinario la Cámara de Diputados se aprobará o no el proyecto de reformas a la legislación fiscal, que siendo aprobadas se publicarán en el Diario Oficial de la Federación, mediante un decreto de reforma a los artículos específicamente que se pretendan modificar.

Las reformas que se hagan a la leyes deberán ser congruentes con el demás contenido de la misma ley, pero como se sabe esto no siempre es así, ya que de la lectura de una ley se pueden advertir una serie de incongruencias en un mismo precepto legal.

El Código Fiscal de la Federación vigente en el año del 2003, por decreto de cinco de enero de 2004 publico en el Diario Oficial de la Federación, fue reformado, adicionado y derogado en su contenido. Tenemos pues que las leyes fiscales federales serán modificadas de manera parcial de acuerdo a las circunstancias no solo políticas, sociales y económicas del país, sino tomando además en consideración las relaciones políticas del país con otros Estados por motivo de tratados o convenciones de las que México sea parte, además con el ánimo de la modernidad en el sistema hacendario y, otorgar tanto a los contribuyentes como al propio Estado, certeza y seguridad jurídicas.

La reforma a una ley, deberá seguir el mismo trámite de un proyecto de ley, para su aprobación y publicación, otorgándole la característica de vigencia a la misma.

CAPITULO 7

GARANTIAS DE LEGALIDAD Y CERTEZA JURÍDICA.

De la organización administrativa de nuestro país, se desprende la necesidad de dividir el poder para distribuir las tareas y obtener mejores resultados, obteniéndose que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

El ejercicio del Supremo Poder de la Federación, se deposita en un solo individuo denominado Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, quien contará con secretarios de despacho que se encargarán de auxiliarlo en la administración y organización de las actividades que deba desempeñar.

Para el cumplimiento de los objetivos del Supremo Poder de la Federación encaminados a la satisfacción de las necesidades de la sociedad, recaudará los ingresos que sean necesarios en base a la Ley de ingresos aprobada cada año, en concordancia con el Presupuesto de Egresos aprobada, parte de esos ingresos se obtienen por el cobro de las contribuciones que las leyes de la materia le autorice.

Así se crea la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, que con fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, se encargará de vigilar el cumplimiento de las obligaciones de los individuos en materia fiscal, y recaudar los ingresos a que está autorizado.

El Estado tiene la facultad y obligación de recaudar las contribuciones a que están sujetos los gobernados conforme a la disposición mencionada, que determina que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Distrito Federal, del Estado y Municipio en que residen de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De lo que se deriva que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, con el objeto de disponer de estas para cubrir los gastos públicos del Estado, en base a los ordenamientos ya indicados.

La garantía del Estado sobre la obtención de ingresos derivados de la obligación de los ciudadanos de contribuir al gasto público, se encuentra fundado en lo que expresamente le faculta la Constitución Federal, de tal suerte que el Estado cuenta con un poder fiscal, es decir, la facultad que tiene éste de imponer a los particulares la obligación de aportarle parte de su riqueza para cumplir sus atribuciones.

“El ejercicio del poder fiscal se manifiesta o se presenta, cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que en caso de producirse en la realidad, generan la obligación de los particulares de efectuar el pago de las contribuciones.” (FERNÁNDEZ:1998:93)

Actúa soberanamente en razón del uso de poder de imperio otorgado por la propia Constitución, sin embargo, limitados por lo que dispongan las leyes fiscales de que se trate.

Ahora bien, el contribuyente al tener obligaciones se hace acreedor de derechos, es decir, es menester protegerlo de las arbitrariedades que cometen las

autoridades en el ejercicio de las facultades que les confieren las leyes, contando con las garantías individuales consagradas dentro de los primeros veintinueve artículos de la Constitución Política Federal, es decir, garantías de igualdad, libertad, propiedad, seguridad jurídica, derecho a la información y las garantías sociales.

Cuando una autoridad tributaria ejerce las facultades que las leyes le otorgan, debe cumplir con las formalidades y requisitos que para tal efecto determinen las disposiciones fiscales o las que se apliquen de manera supletoria, para que se encuentren apegadas a la ley y no violenten los derechos de los ciudadanos establecidos en la Constitución Política Federal.

Pero cuando la autoridad no cumpla con esa obligación violentará las garantías de seguridad, legalidad y certeza jurídica de los gobernados, pero también se puede dar el caso que el administrado no cumpla con las obligaciones que le marca la ley, violentando así las disposiciones que la propia Constitución Federal le indica; resulta preciso establecer a que se refieren dichas garantías, del contribuyente y de la autoridad.

Para la afectación legal de la esfera jurídica del gobernado por actos de una autoridad, esta deberá cumplir con la garantía de seguridad jurídica que se constituye por un "conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summun de sus derechos... se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y

exigibles al Estado y a sus autoridades que tienen la obligación de acatarlos u observarlos.” (BURGOA:2001:504)

Igualmente, la tesista considera que el Estado tiene su garantía de legalidad, sustentada en las facultades y obligaciones que la propia Constitución y las leyes fiscales de que se trate le otorgan, para que tenga la posibilidad de cumplir con sus objetivos y finalidades, sin infringir los derechos de los gobernados.

Entonces, cuando del estudio y análisis de las leyes fiscales se desprenden irregularidades o lagunas, e incluso preceptos que suelen ser benéficos para los gobernados, resultan perjudiciales para la autoridad, trayendo como consecuencia el incumplimiento de sus obligaciones, como la insatisfacción de las necesidades de los contribuyentes de una manera parcial o total, que sucede con motivo de la evasión de las obligaciones que efectúan los contribuyentes.

En cumplimiento con la garantía de seguridad jurídica derivada del derecho de audiencia que tienen los gobernados, se desprende que éstos cuentan con el derecho de petición que les otorga la Constitución General, en caso que se vean afectados por un acto de autoridad administrativa falto de cumplimiento de las disposiciones legales procedentes, derecho mediante el cual solicitan que se modifique, revoque, confirme o anule un acto de autoridad, porque no se encuentra ajustada a derecho, teniendo que el Código Fiscal de la Federación prevé como medios de impugnación al Recurso de Revocación y Juicio de Nulidad de manera optativa al contribuyente, procedente en los casos que señale.

Considerados estos recursos administrativos, como respaldo de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como garantías de legalidad y debido proceso. En cuanto a la garantía de debido proceso, se determina que debe existir en un recurso administrativo las siguientes características: tramitado y resuelto por autoridad competente; con el derecho de expresar agravios, que sean analizados y valorados por la autoridad; ofrecimiento de pruebas; actuaciones por escrito; tramite ágil; fundamentación y motivación de la resolución emitida por la autoridad que conozca del recurso. Respecto de la garantía de legalidad, deberá ajustarse la autoridad a lo que señalan las disposiciones fiscales y a la justicia, para lo cual tenemos la siguiente tesis de jurisprudencia:

GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR. La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté, en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de

legalidad. (Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XI-Enero. Página: 263.)

Derecho del que también goza la autoridad, al ser notificado de la inconformidad que tiene el contribuyente contra un acto que emitió, otorgándole el derecho de defenderlo.

Equivalentemente deberá encontrarse fundado y motivado, entendiendo por fundamentar " en que los actos de molestia de las autoridades se basen en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice", por lo que las autoridades tendrán por obligaciones estar investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica; que el acto se prevea en dicha norma; que su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que regida por esa ley; y que el acto contenga o se derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos en que se apoye. (BURGOA:2001:602)

Por motivación, se entenderá que en concordancia con la fundamentación, el acto que se pretende ejecutar se encuentre señalado en la ley, es decir, indicar "que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley." (BURGOA:2001:604)

La obligación de motivar y fundamentar todo acto de molestia dictado por las autoridades, tienen como finalidad, que el contribuyente pueda formular sus

defensas en base al derecho que señala la autoridad. Para lo cual tiene aplicación la siguiente tesis:

GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR. La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para estar en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad. (Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XI-Enero. Página: 263)

Que con fundamento en el artículo 17 de la Constitución Federal, el gobernado tiene derechos públicos subjetivos, es decir, la facultad de oponerse jurídicamente a cualquier autoridad estatal que pretenda violentar sus garantías individuales, ante los tribunales y autoridades que para tal efecto señalen las leyes que los rigen. Situación que se puede sustentar con la siguiente tesis:

DEFENSA, GARANTIA DE, LIMITACIONES. La garantía de defensa que consagra el artículo 14 constitucional no se otorga en forma ilimitada, sino con sujeción al respeto de otras normas constitucionales de igual jerarquía que tienden a lograr un justo equilibrio entre la agilización de la administración de justicia y la seguridad jurídica de las partes en el proceso, lo cual sólo se obtiene mediante la inclusión de los requisitos necesarios en las normas ordinarias que regulan los casos específicos. (Séptima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 181-186 Tercera Parte. Página: 55)

La certeza jurídica, en opinión de la tesista, se encuentra envuelto en los veintinueve primeros artículos de la Constitución Federal, ya que mediante el otorgamiento de una defensa contra los actos de autoridad del gobierno, puede manifestarse de manera general que el ciudadano cuenta la confianza de que se encuentra protegido por la ley, no solo por la Constitución, sino por todas las normas que están vigentes en nuestro país, ya que las disposiciones que regulan las materias de que habla la constitución deben apegarse a ésta, porque si no es así su existencia es considerada anticonstitucional.

Como se deriva del análisis que antecede de las garantías individuales, en conclusión estimo que no solo serán gozarán de su utilización los gobernados sino también las autoridades, para que pueda haber una coordinación y congruencia jurídicas.

Para lo cual deberá de hacerse un estudio profundo del alcance de las normas tributarias, como de las inconsistencias que estas se encuentren para

otorgar mayor certeza y seguridad jurídica tanto a gobernados como al propio Estado, para estar en aptitud de cumplir lógicamente la Constitución Federal.

Cuando el contribuyente haga valer un derecho público subjetivo, lo podrá impugnar mediante el Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad, que de manera optativa señala el Código Fiscal de la Federación, para que el contribuyente pueda hacer valer sus garantías de seguridad jurídica, que encuadran a la legalidad y certeza jurídica de las actuaciones de las autoridades fiscales.

Tratándose del Juicio de Nulidad el contribuyente cuenta con cuarenta y cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación del acto que pretende impugnar para interponer la demanda, contra los actos que señale el Código; podrán ampliar en todo caso la demanda y la contestación de esta, contando ambas partes con un término de veinte días.

Por lo que ve al Recurso de Revocación, el contribuyente contará con un plazo general de cuarenta y cinco días siguientes contados a partir de la notificación del acto impugnado para interponerlo, excepto cuando se trate de lo señalado en los numerales 127, 128 y 175, término o plazo indicado en dichos preceptos.

El artículo 127 del Código Fiscal Federal, indica que cuando se trate de actos del Procedimiento Administrativo de Ejecución, el contribuyente podrá interponer el Recurso de Revocación en cualquier momento hasta antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, cuando dichos actos no se ajusten a la ley; o si las violaciones tuvieron lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta de bienes fuera de subasta, el

recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta, sin indicar el plazo para que el contribuyente haga valer su derecho público subjetivo, perjudicando tanto al contribuyente como a la autoridad, ya que no les otorga la seguridad y certeza jurídica, que se ve plasmada en el Juicio de Nulidad, que establece un término específico para su interposición.

Igualmente sucede con los terceros ajenos al procedimiento administrativo de ejecución, que podrán hacer valer su derecho de preferencia o de dominio frente a la autoridad que trata de rematar o adjudicarse los bienes embargados, que no son propiedad del contribuyente sujeto a un crédito fiscal, mediante la interposición del recurso de Revocación, contando también con un plazo de tiempo indeterminado, ya que puede darse el caso que la autoridad fiscal ya haya rematado los bienes y haya aplicado el importe del valor del bien rematado, y si otra persona compra el bien subastado, el hecho que el tercero haga valer su derecho provoca perjuicios tanto al Fisco Federal como a la persona que adquirió de buena fe un bien subastado.

Evidentemente, resulta necesario que se establezca un término o plazo para la interposición del recurso de revocación en contra de los actos que se realicen con motivo del Procedimiento Administrativo de Ejecución Federal, ya que la autoridad fiscal tendría que regresar el bien en caso que resultare procedente la acción que el tercero ajeno hizo valer, así que la autoridad erogaría gastos con el patrimonio que ha logrado juntar con motivo de las facultades que tiene para la obtención de ingresos, que tiene como consecuencia que no pueda satisfacer las necesidades de sus gobernados, sino que tampoco podrá cumplir otros objetivos.

CONCLUSIONES

Terminado el análisis del capitulado de esta Tesis, la tesista procede a realizar una relación de aseveraciones con relación a los objetivos planteados en la introducción:

Las autoridades tributarias, como las Administraciones de Recaudación, Auditoría o Aduanas, cuentan con amplias aptitudes para el ejercicio de sus facultades de comprobación conforme a las leyes fiscales.

Se demuestra que a través de ese ejercicio de las autoridades fiscales, podrá resultar un saldo a cargo del contribuyente, denominado interés fiscal determinado de forma monetaria para que sea cubierto por el o los contribuyentes obligados.

Se encuentra que con motivo del procedimiento de determinación de un crédito fiscal, las autoridades competentes cometen violaciones al procedimiento que las leyes marcan.

El contribuyente con motivo de la determinación del interés fiscal, tendrá la opción de pagarlo en una sola exhibición, parcializarlo, impugnarlo o ser omiso de ejecutar cualquiera de estas actitudes.

Se expresa que si el sujeto tributario es omiso respecto del crédito fiscal, la autoridad competente iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución, para el cobro del interés fiscal por medio del embargo de bienes del contribuyente.

Se localiza que en el desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, la autoridad tributaria comete violaciones en los actos emitidos dentro de éste.

Para combatir las violaciones a los procedimientos que el Código Fiscal de la Federación consagra, éste indica los medios de los que se hará valer el contribuyente para defenderse contra los actos que contengan tal característica de violación a las leyes.

Se deduce que el contribuyente en materia fiscal, podrá interponer de manera optativa el recurso de revocación o juicio de nulidad, para ejercitar sus acciones y excepciones contra los actos de autoridad que le afectan.

Se sitúa que el Código Fiscal de la Federación señala a los lapsos de tiempo con la denominación de términos y plazos, para la ejecución de los procedimientos que establece.

Los plazos y términos dentro de los ordenamientos de carácter fiscal resultan de gran importancia para dar seguridad y certeza jurídica a los sujetos que se encuentran en las hipótesis que se señalan dichas leyes.

Se determina que las consecuencias jurídicas que trae consigo la determinación de plazos específicos para la interposición del Recurso de Revocación, previsto por el Código Fiscal de la Federación, son otorgar seguridad y certeza jurídica tanto al contribuyente como al Estado.

Se determina que con motivo del desarrollo de la sociedad mexicana, las normas jurídicas deberán adecuarse a la situación política, social y económica en que se encuentra para que el Estado pueda satisfacer y cumplir sus objetivos primordiales.

Se concluye finalmente que es necesario el establecimiento de un plazo específico para la impugnación vía Recurso de Revocación, contra los actos que se ejecutan con motivo del Procedimiento Administrativo de Ejecución Federal, mediante la reforma del articulado respectivo que se indica en la propuesta que se desarrolla en esta tesis.

PROPUESTA

“TERMINO PARA INTERPONER EL RECURSO DE REVOCACIÓN CONTRA ACTOS COMETIDOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, MEDIANTE REFORMA A LOS ARTICULOS 127 Y 128 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”

Con la finalidad de dar solución al problema planteado en la introducción de este trabajo, encuentro que es necesario establecer un término específico para que el contribuyente interponga Recurso de Revocación cuando se trate de los actos derivados del Procedimiento Administrativo de Ejecución, previsto en el inciso b), fracción II, del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, en opinión de la tesista el método para solución al problema establecido es la reforma a los artículos 127 y 128 del Código Fiscal de la Federación, teniendo que el texto de los numerales en cita vigentes en año de dos mil cuatro es el siguiente:

***Artículo 127.** Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de los*

actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de los dispuesto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

Si la violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase de venta fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

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

Numerales que conforme al estudio realizado en este trabajo de tesis, tomarán como base lo dispuesto en el artículo 121 del Código en mención, el que a la letra dice:

“El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto por los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.”

De tal manera que el artículo 127 en base a la investigación realizada deberá quedar redactado de la siguiente forma:

Artículo 127. *Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, el contribuyente contará con un plazo de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación de los siguientes actos:*

- a) Acta de Requerimiento de Pago y/o Embargo.*
- b) Oficio mediante el cual se fije la base del avalúo, ya sea de común acuerdo o la que fije la autoridad.*
- c) Publicación de la Convocatoria en Primera y Segunda Almoneda.*
- d) Audiencia de Remate de los bienes embargados al contribuyente afectado, en primera o segunda almoneda.*
- e) Resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de remate.*
- f) Cuando se trate de los actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de los*

dispuesto por el artículo 129. Casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

La notificación de los actos señalados será conforme a lo establecido en el artículo 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior con la finalidad que el contribuyente no alegue el desconocimiento de los actos que ejecuta la autoridad fiscal dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución Federal; no se retrase la resolución de los recursos; no se actualicen los créditos a cantidades exorbitantes que no puede pagar el contribuyente; que los adquirentes de buena fe no resulten perjudicados en sus derechos; que el Estado y él cuenten con mayor certeza, legalidad y por tanto, seguridad jurídica del actuar de buena fe de ambos sujetos.

Ahora bien, en cuanto al numeral 128 del Código, la tesista considera que la redacción del mismo será:

Artículo 128. *El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación antes de que se finque remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal, contando con un término de*

cuarenta y cinco días contados a partir de la fecha en que se le hubiere notificado el acto que se impugna.

El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación por edictos, cuando se desconozca la existencia de este; cuando se advierta que el tercero tiene conocimiento del acto que le afecta sus intereses jurídicos, serán cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución en que se finque el remate, la que autorice la venta fuera de subasta o la adjudicación del bien por el Fisco Federal.

Del señalamiento que la tesista hizo acerca del numeral 129 del Código, respecto de la impugnación de las notificaciones, en el capítulo 6 de esta tesis, es conocido que no se le da al contribuyente un término para interponer el medio de defensa respectivo, así que no está de más considerar que el término para interponer el recurso administrativo debería de ser de cuarenta y cinco días, como se ha venido exponiendo en líneas anteriores en lo relativo a la reforma a los artículos 127 y 128, del Código Fiscal de la Federación. Considerando además, que esta cuestión es materia de un nuevo tema de tesis.

El contribuyente podrá optar por impugnar la resolución del recurso de revocación a través del juicio de nulidad, previsto por el Código Fiscal de la Federación, el cual fue materia de estudio del Capítulo 5 de esta tesis.

BIBLIOGRAFÍA

ARTEAGA NAVA, Elisur. (2000) "Diccionario de Derecho Constitucional. Volumen 2" Ed. Harla. México.

ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzalo. (2002) "Tratado teórico práctico de los recursos administrativos" Ed. Porrúa. Sexta Edición. México.

BRICEÑO SIERRA, Humberto. (1990) "Derecho Procesal Fiscal"
Ed. Grupo Editorial Miguel Angel Porrúa. Segunda Edición. México, D.F.

BURGOA O., Ignacio. (2000) "Derecho Constitucional Mexicano" Ed. Porrúa. 13ª Edición actualizada. México.

BURGOA O., Ignacio. (2001) "Las garantías individuales" Ed. Porrúa. 33ª Edición actualizada. México.

CARVAJAL CONTRETAS, Máximo. (2002) "Derecho Aduanero"
Ed. Porrúa. Décimo primera edición. México.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2003) "Derecho Fiscal I"
Ed. Iure Editores. Segunda Edición. México, D.F.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2003) "Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales" Ed. Iure Editores. Segunda Edición. México, D.F.

Colegio de profesores de Derecho Procesal de la Facultad de Derecho de la UNAM. (2000) "Diccionario de derecho procesal" Ed. Haría. México.

CONTRETAS VACA, Francisco José. (2001) "Derecho Procesal Civil" Volumen 2. Ed. Oxford. México.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. (2002) "Derecho Financiero Mexicano" Ed. Porrúa. Vigésimocuarta Edición. México, D.F.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. (1991) "Principios de Derecho Tributario" Ed. Limusa. México, D.F.

FERNÁNDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. (2002) "Derecho Fiscal" Ed. McGraw Hill. México.

LÓPEZ LÓPEZ, José Isauro. (2000) "Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal" Ed. ECAFSA. Primera Edición. México, D.F.

LUCERO ESPINOZA, Manuel. (2002) "Teoría y práctica del contencioso administrativo federal" Ed. Porrúa. Séptima Edición. México.

MARTINEZ VERA, Rogelio. (1967) "Nociones de derecho administrativo"

Ed. Banca y Comercio, S.A. Primera Edición. México, D.F.

QUINTANA VALTIER, Jesús. (1997) "Derecho Tributario Mexicano"

Ed. Trillas. Tercera Edición. México, D.F.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (1997) "Derecho Fiscal"

Ed. Harla. Segunda Edición. México, D.F.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. (2000) "Derecho Fiscal Mexicano"

Ed. Cárdenas editor y distribuidor. Decimosegunda edición. México, D.F.

Fisco Agenda 2003. (2003) Ed. Ediciones Fiscales ISEF. Vigésima séptima edición. México, D.F.

Fisco Agenda 2004. (2004) Ed. Ediciones Fiscales ISEF. Vigésima octava edición. México, D.F.

Ley Aduanera. Cuadernos de Derecho. No. 35. Año 5. Volumen XLVII. 1998.

Requerimiento de pago y embargo. (2003) Servicio de Administración Tributaria. S.H.C.P. México.

Manual de Juicio de Nulidad. (2000) Servicio de Administración Tributaria.
S.H.C.P. México.

ACEVES ARRIAGA, Angélica. (2003) "El tiempo en materia fiscal. Consecuencias jurídicas" en DEFENSA FISCAL año 5, número 56, Junio (p. 25-28). México, D.F.

Diccionario Jurídico Espasa (2002) Ed. Espasa. Madrid, España.