

872709



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.
INCORPORACIÓN No. 8727-09 A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



ESCUELA DE DERECHO

“OMISIONES E INCONSISTENCIAS JURÍDICAS
DENTRO DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN”.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

PERLA VILLANUEVA PACHECO

Lic. Rodolfo Montejano Cortéz

URUAPAN, MICHOACÁN; AGOSTO DEL 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.C.

IMPRESIÓN DE TESIS INDIVIDUAL

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

VILLANUEVA

APELLIDO PATERNO

PACHECO

MATERNO

PERLA

NOMBRE(S)

NÚMERO DE EXPEDIENTE: 96601868-0

ALUMNO DE LA CARRERA DE: LICENCIADO EN DERECHO

CUMPLE CON LA REVISIÓN DE LA TESIS TITULADA:


"OMISIONES E INCONSISTENCIAS JURÍDICAS DENTRO DEL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN".

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 REJERO
DIRECTOR TÉCNICO

Al Supremo por brindarme la
Oportunidad de vivir en este
Mundo que aun guarda belleza.

Con amor a mis padres por el amor y
Motivación que me han dado.
Gracias por estar a mi lado siempre.
Esto es por y para Ustedes:
Los Amo.

A mis hermanos y sus familias
Por los buenos momentos.

A mis amigos por vivir conmigo
La gran aventura de la vida.
¡Les deseo lo mejor!

INDICE

Introducción	8
Capítulo 1. Antecedentes Históricos de las Facultades de la Autoridad Fiscal	13
1.1 Los impuestos en la Antigüedad	13
1.2 Autoridades Fiscales en la Edad Media	15
1.3 Antecedentes Fiscales en México	17
1.3.1 El Fisco en la Colonia	18
1.3.2 Recaudación. Revisión en los Pueblos	19
Capítulo 2. De las Atribuciones de la Autoridad Fiscal	23
2.1 El Nacimiento de un Crédito Tributario	23
2.2 Diversos Procedimientos Para la Determinación De un Crédito.	30
2.2.1 Autodeterminación	30
2.2.2 Dictámenes Elaborados por Contadores Públicos	32
2.2.3 La Revisión de Gabinete	34
2.2.4 Visita Domiciliaria para Verificar el Cumplimiento puntual y Correcto de Obligaciones Fiscales	38
2.2.5 Visita Domiciliaria para Verificar la Expedición de Comprobantes Fiscales	47
2.2.6 Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	50

2.3 La Determinación y Liquidación del Crédito Fiscal	56
Capítulo 3. El Procedimiento Administrativo de Ejecución	62
3.1 La Exigibilidad del Crédito Fiscal	62
3.2 Concepto y Finalidad	67
3.3 Mandamiento de Ejecución	70
3.4 Requerimiento de Pago	73
3.5 Formas de Garantizar el Crédito Fiscal	76
3.6 El Embargo	79
3.6.1 El Embargo Precautorio	80
3.6.2 Formalidades y Desarrollo del Embargo	88
3.7 El Avalúo	103
3.8 Remate y Adjudicación	107
Capítulo 4. Medios de Defensa del Contribuyente	118
4.1 Generalidades de los Recursos	118
4.2 Recurso de Revocación. Procedencia	119
4.2.1 Tramitación y Resolución del Recurso	125
4.3 Juicio de Nulidad: Concepto y Tramitación	127
4.3.1 Demanda y Ampliación de Demanda	129
4.3.2 De la Contestación de la Demanda y su Ampliación	134
4.3.3 Tramitación del Juicio de Nulidad	136

4.3.4 De los Alegatos	138
4.3.5 De la Sentencia	138
4.3.6 La Excitativa de Justicia	139
4.3.7 De la Aclaración de Sentencia	140
4.3.8 Los Recursos en el Juicio de Nulidad	141
4.3.8.1 Recurso de Reclamación	141
4.3.8.2 La Queja	142
4.3.8.3 Recurso de Revisión	142
4.3.8.4 Amparo Directo	144
4.4 El Juicio de Amparo en Materia Fiscal	147
4.4.2 Amparo Indirecto	148
Conclusiones	151
Propuesta	156
Bibliografía	165

INTRODUCCIÓN

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es la facultad económico-coactiva que tiene la autoridad fiscal de exigir el cobro de los créditos que no fueron cubiertos en tiempo y forma por los contribuyentes por causa de insolvencia, negligencia, o bien cuando no hayan garantizado dicho interés fiscal, esto en caso de que hubieran sido impugnados por la vía legal. Tales circunstancias han traído como consecuencia el desconcierto en la relación Fisco Federal y contribuyente, dada las facultades que las leyes fiscales le han otorgado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el fin primordial de la resguarda de los ingresos de la Federación.

Dicho mecanismo, es utilizado por la Autoridad Administrativa mediante la vía ejecutiva, es decir, sin la intervención de autoridad jurisdiccional alguna; es por ello que en la actualidad, dicho procedimiento reviste gran trascendencia y ha tomado fuerza en el ámbito jurídico.

El aludido procedimiento presenta ciertas inconsistencias, mismas que se actualizan en su regulación dentro del Código Fiscal de la Federación, por lo que la materialización irregular del procedimiento de ejecución puede desencadenar consecuentemente la indefensión del contribuyente, indefensión que se convierte en incertidumbre jurídica y a su vez en la violentación de las garantías de

seguridad y legalidad contempladas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como también implica grandes pérdidas monetarias para el arca de la Federación.

Como se deduce de párrafos precedentes, la práctica irregular de dicho procedimiento puede implicar la violación de las garantías mínimas de los contribuyentes y por consecuencia, la ejecución de los actos que lo componen resultarán viciados y por lo tanto deviene su revocación cuando el contribuyente ejecutado interponga los medios de defensa que para tal efecto prevé el ordenamiento que rige la materia, provocando con esto que el Estado deje de percibir los ingresos que por derecho le corresponden en un tiempo determinado.

La importancia del Procedimiento Administrativo de Ejecución, también denominado cumplimiento forzoso, es relevante y actual puesto que es la consecuencia al desacato de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; así mismo, implica que la Federación a través de este medio tenga la certeza de una segura percepción de ingresos.

Derivado de lo aludido con antelación, el ejercicio del procedimiento en cuestión con las inconsistencias que presenta en su regulación, implica la contravención de la esfera jurídica de los contribuyentes, y a consecuencia de dichas irregularidades que presenta, éstos últimos aprovechándose de ellas, llegan a beneficiarse trayendo un total perjuicio al Estado.

La actuación de las autoridades Fiscales Administrativas, reviste una importancia trascendente como ya se ha reiterado, importancia que radica en que la sola emisión o materialización de un acto proveniente de dicha autoridad, llega a tener como consecuencia la pérdida de los bienes propiedad del contribuyente si éste no ha dado cabal cumplimiento a sus obligaciones tributarias, por lo que la autoridad en cumplimiento a sus potestades, iniciará sus facultades de comprobación y si se encuentra el incumplimiento de deberes tributarios de los contribuyentes, devendrá una resolución o liquidación que tendrá que pagar, parcializar o impugnar en el término legal de cuarenta y cinco días y ante su apatía se iniciará sin mayor demora el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Es de vital importancia hacer hincapié en que el objetivo general al que se pretende llegar con la presente, es establecer el equilibrio procesal de las partes dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, proponiendo la salvaguarda de las garantías de los contribuyentes dentro del citado procedimiento y al mismo tiempo, la protección de las facultades económico coactivas de las cuales está investida la Autoridad Fiscal en su carácter de ejecutora, por lo que se darán las posibles soluciones a las inconsistencias que se manifiestan en el multicitado procedimiento, soluciones que implican que la Autoridad Fiscal actúe acatando los lineamientos específicos que para el caso que nos ocupa plantea el Código Fiscal de la Federación, así como también evitar que los contribuyentes aprovechando las inconsistencias que se encuentran en la regulación del procedimiento perjudiquen el erario federal.

La realización de la presente se llevará a cabo a través de la investigación documental, puesto que la mayor parte de la información contemplada está en libros de texto escritos por los expertos en la materia, así como en las leyes secundarias que rigen la misma, textos que contemplan los datos objeto de este estudio. La investigación documental aludida estará acompañada de la técnica de la interpretación de los preceptos legales y argumentos doctrinarios, ya que permite desentrañar el sentido de las leyes desde su origen y con ello dar una respuesta certera, fundamentada y con bases que sustenten los objetivos que se plantean. Así mismo, se seguirá el método deductivo, ya que se parte de un objetivo general el cual se traduce en el establecimiento del equilibrio procesal entre las partes que intervienen en el procedimiento que nos ocupa, para finalmente deducir de manera particular las omisiones e inconsistencias que presenta el procedimiento en cuestión, con la finalidad de dar las soluciones por parte de la sustentante.

Para el cabal cumplimiento de los objetivos y para su mejor comprensión, se ha estructurado la investigación en cuatro capítulos, los cuales tienen como punto de partida, los antecedentes generales del Fisco y sus atribuciones desde la antigüedad en Europa hasta la Colonia en México.

Posteriormente y aterrizando en la Hacienda contemporánea en México, nos avocaremos al conocimiento y explicación de las facultades de la Autoridad Fiscal, capítulo en el que se especifica en primer término el nacimiento de un

crédito tributario, así como también se desarrollan los diversos procedimientos de comprobación de la autoridad administrativa, mismos que van desde la propia autodeterminación, revisión de dictámenes financieros, visitas domiciliarias, revisión de gabinete, etc., procedimientos que finalmente concluyen con la determinación y liquidación o resolución del crédito fiscal, estableciendo para tal efecto su diferencia.

Como parte medular de la investigación, se tiene el tercer capítulo que contempla lo concerniente al Procedimiento Administrativo de Ejecución, capítulo que en primer término comienza con la exigibilidad del crédito fiscal, posteriormente se avoca al concepto y finalidad de dicho procedimiento, pasando por sus diversas etapas desde el mandamiento de ejecución y sus requisitos; requerimiento de pago; el embargo y sus formalidades; y finalmente, su conclusión con la venta de los bienes en subasta o su adjudicación a favor del Fisco Federal fuera de remate. En dicho capítulo se identificarán las inconsistencias jurídicas que dieron origen a la presente y sus posibles soluciones.

Finalmente se encuentra el capítulo de medios de defensa del contribuyente, el cual se concreta al Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad, Amparo Directo, Amparo Indirecto y Recurso de Revisión, recursos que se establecen desde su procedencia hasta su tramitación concluyendo finalmente con la sentencia en sus diversos sentidos.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL

1.1 Los Impuestos en la Antigüedad

Una forma de tributar muy antigua es la prestación personal, que en Europa, se conservó hasta el siglo pasado.

Las primeras leyes tributarias auténticas existieron en Egipto, China y en Mesopotamia. Aquí se paga con trabajo físico. Su rigor se puede apreciar en la construcción de la pirámide del rey Keops (2500 a.C.). También se sabe, por una inscripción en una tumba de Sakkara, cómo se desarrollaba la declaración normal de impuestos sobre animales, frutos del campo. Piezas de cerámica se usaban en el antiguo Egipto como recibos de impuestos. El rey Minos de Creta recibía incluso tributos en forma de seres humanos. Especial vigilancia dedicó la administración hamurabiana a la percepción de impuestos, cuyos pagos podían efectuarse en especie.

Los impuestos eran considerados como signos de sujeción y de dominio de los pueblos vencedores sobre los vencidos.

El imperio Romano se manifestó en sus colonias precisamente por los pesados tributos que debían pagar a Roma. Las *parias* consistían en los tributos que pagaban los príncipes y grandes dignatarios a otros reyes y poderosos, reconociendo así su inferioridad. Los que gozaban del Derecho de ciudadanía romana en el gran imperio, durante muchos años gozaban de la dicha de no pagar tributos, se debía a que los pueblos subyugados, pagaban por ellos.

Mejor organizado estaba en la misma época, el Estado de los Incas del Perú. Nadie en las clases populares poseía lo mínimo, lo que trabajaba con sus manos pertenecía al dios-rey, quien a cambio, le proporcionaba lo necesario para la subsistencia con ayuda de un ejercito de funcionarios. Las cuentas se hacían mediante un sistema denominado *quipus*, elaborado por medio de cuerdas o cordeles anudados que, según las clases de impuestos, se hallaban coloreados distintamente; y conforme a su cuantía, se anudaban en forma diversa, por lo que de acuerdo al número de sus nudos, permitía llevar la cuenta de cantidades que no excedieran el número diez mil. Eran tan complicados, que debía acudir a los *quipos-camayos* que pueden ser considerados los primeros asesores fiscales. El grupo de los sacerdotes, poseía una serie de ventajas como la exención de tributos. La producción agrícola, estaba a cargo de la gente del pueblo, de tal modo que recogiendo las cosechas de varios plantíos se constituía el tributo para el inca. Había otro sistema tributario que consistía en la entrega de la fuerza de trabajo que se denominaba *mita*, por la cual colaboraban en la construcción de edificios o en las tareas agrícolas en las tierras del inca.

El establecimiento de los impuestos en la antigüedad no se observa el principio de justicia, sino por el contrario, su establecimiento se basa principalmente en el capricho de los soberanos llegando hasta la barbarie.

También se dio la condonación de tasas o impuestos, por lo que en el Código de Hammurabi habla de la costumbre del perdón de las deudas concedido por los reyes babilónicos en los primeros momentos de su acceso al trono.

1.2 Autoridades Fiscales en la Edad Media

El sistema fiscal que imperaba en la Edad Media, era anárquico, arbitrario e injusto, llegando hasta el grado de ser inhumano e infamante. Sin embargo, se dieron pensamientos avanzados, tal es el caso de Colbert, ministro de finanzas del “Rey-Sol”, que reconoció que el sistema fiscal debía estar tan sencillamente organizado, que todos lo pudieran entender y pocos dirigir.

Muchas de las contribuciones contemporáneas tuvieron su origen en los censos, derechos y servidumbres que percibían los señores feudales de la Edad Media, naturalmente con las modificaciones y variantes que les fueron imprimiendo las diversas épocas posteriores, basadas en las nuevas necesidades económicas de la sociedad y del Estado, así como en el avance técnico del Derecho Fiscal y del Derecho Financiero.

En la Edad Media, los vasallos y los siervos tenían dos clases de obligaciones: unas consistentes en la prestación de servicios personales y otra de naturaleza económica; dentro de estas últimas unas pagaderas en dinero y otras en especie. Como tipos de contribuciones que se cumplían en forma de servicios personales por los siervos, pecheros o villanos: entre las personales estaba el servicio militar que consistía en acompañar al señor a la guerra; también tenía la obligación de permanecer de guardia en el castillo del señor; de igual manera estaba obligado a dar consejo al señor de los negocios, concurriendo a las audiencias que para el efecto eran convocadas y que posteriormente se reglamentaron en forma que sólo se celebraban tres en el año.

Como tributos en forma de servicios personales, consistían en que el siervo debía cultivar las tierras del señor feudal dentro de ciertos días de la semana, o bien almacenar las mieses del señor. Los servicios de carácter personal se fueron sustituyendo, con el transcurso del tiempo, por prestaciones en dinero, originándose diversos impuestos.

El diezmo significaba que el siervo o contribuyente debía pagar al señor feudal la décima parte de todos los productos, mismo que a fines de la Edad Media, este impuesto era pagado especialmente a los dignatarios de la iglesia católica.

El villano o siervo pagaba el impuesto de peaje, que se cobraba por transitar por determinados caminos o bien para tener derecho a pasar por algún puente. Los señores feudales, para el cobro de las contribuciones, lo hacían a través de intendentes que ellos designaban. Dichos funcionarios tenían la facultad discrecional para la fijación de las cargas. Los tributarios renuentes, se empezaba por meterlos en la torre que hacía de cárcel.

1.3 Antecedentes Fiscales en México

Los aztecas comprendieron la importancia de los tributos y mejoraron la técnica: para su cobro empleaban *Calpixquis*, que llevaban como credencial una vara en la mano y un abanico en la otra. Se pagaban tributos normales, de tiempo de guerra y religiosos, aparte de otros que daban en diversas ceremonias. Existía el *Calpixcacalli* o gran Casa de los Tributos.

Los antiguos cada año debían entregar al señor de México dieciséis mil cargas de ropa (vestidos de algodón y de fibra de maguey para los capitalinos de entonces), y treinta y dos mil resmas de papel. Cada resma constaba de veinte hojas; seiscientas mil hojas de papel, cantidad asombrosa, que habla a favor del desarrollo de la industria en aquellos días prehispánicos.

El Códice Mendocino, antecedente de los varios que registran tributos, que es el sistema azteca de esa época en la que los indígenas pagaban también sus tributos en artículos industriales. El contenido del Códice Mendocino es fundamentalmente de carácter económico y pertenece a un género relacionado con la administración pública, el de los *tequiámtl* lo que significa papeles o registros de tributos.

1.3.1 El Fisco en la Colonia

Durante la Conquista la Real Hacienda, se fue incrementando con impuestos, que se decretaban por el Consejo de Indias, a través de los más diferentes ordenamientos tales como las leyes, ordenanzas, cédulas reales y acuerdos. En esta época se observaba parcialmente el principio de legalidad en materia tributaria.

Durante 300 años el sistema hacendario de la Colonia, fue caótico: los tributos existentes empobrecieron a la Nueva España y fueron obstáculo para su desarrollo. A partir de la fundación de la Villa de la Vera-Cruz, se estableció el quinto real destinado al rey de España; otro quinto correspondía a Cortés, y el resto del botín era repartido entre los soldados que acompañaran al extremo en la conquista. Este impuesto recayó sobre la extracción de metales. El rey de España

nombró su Tesorero Real y pronto se designaron los burócratas de la hacienda pública, tales como veedores, factores, contadores, ejecutores, etc.

El impuesto de Avería, consistía en el pago que hacían a prorrata los dueños de las mercaderías y que se pagaba para los gastos de los barcos reales que escoltaban las naves que venían o salían de Veracruz a España, alcanzaba el cuatro por ciento. Establecida la Colonia, los naturales además de impuestos, pagaban con trabajo a veces de por vida en minas, haciendas y granjas.

Existían un sin fin de impuesto o cargas tributaria tales como el impuesto de caldos, aplicado a la fabricación de vinos, aguardientes y licores; el impuesto de papel sellado por uso de la papelería oficial y se estableció el impuesto de Media Anata que consistía en el pago de media anualidad de sueldos y que cubrían los servidores públicos, incluyendo al Virrey, Oidor y Gobernador. Durante el desempeño del Virrey de Revillagigedo en la Nueva España, se sustentaban un total de ochenta y cuatro gravámenes.

1.3.2 Recaudación. Revisión de los Pueblos

En el procedimiento de recaudación de los tributos en los pueblos de la Corona existían dos fases:

- a) 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, teniendo en cuenta lo que cada tributario pudiese buenamente dar según su cantidad, calidad y posibilidad. El repartimiento fue atribución de los caciques y gobernadores, ayudados por los *tequitlatos*, encargados de un pequeño número de indios que tenían asignados y a quienes recogían el tributo a domicilio.
- b) Cobro: El cobro correspondía a los caciques y gobernadores, ayudados por los *tequitlatos*. Lo recaudado se recogía por los corregidores.

Dentro del procedimiento de recaudación, cuando los indios se consideraban perjudicados por los abusos administrativos, acudían directamente ante el virrey en demanda de desagravio, ante quien interponían escrito de impugnación. El medio de impugnación duraba en trámite aproximadamente un año y medio.

Tal y como se apunta en un principio, los tributos desde las primeras civilizaciones en la época antigua hasta la Colonia en México, fueron impuestos a capricho de los soberanos y gobernantes. Así mismo, las facultades de las autoridades fiscales no estaban delimitadas en los ordenamientos regentes en la época; no es hasta con el transcurso del tiempo que las disposiciones en materia tributaria pasan de ser simples disposiciones impuestas arbitrariamente, para

convertirse en verdaderos ordenamientos contenidos en formales cuerpos legales, estableciéndose una mayor seguridad y certeza jurídica para las partes.

En lo concerniente a las facultades de cobro coactivo, todo aquel que no cumpliera con lo dispuesto por las ordenanzas del gobernador, estaba condenado a pasar el resto de sus días encerrado en la cárcel o bien, pagar con su propia vida. En estos términos, con la evolución de las disposiciones legales se fueron suprimiendo tales castigos que en un sobrentendido corresponden a penas crueles e inusitadas.

Bajo este contexto histórico y conforme al desarrollo de los pueblos se fue estableciendo el sistema hacendario que se tiene en la actualidad, contando con disposiciones normativas que establecen obligaciones y prerrogativas para los particulares, así como la salvaguarda de las facultades que tiene la autoridad fiscal, pugando así por la justicia tributaria.

El sistema hacendario contemporáneo está compuesto de un conjunto de instituciones y ordenamientos legales formales, los cuales establecen las limitantes de la autoridad administrativa, así como las obligaciones y facultades de los contribuyentes como tales, teniendo éstos diversos medios para combatir el actuar arbitrario de la administración, siempre y cuando ésta vulnere la esfera jurídica del primero, estableciéndose de manera expresa una salvaguarda recíproca entre las partes dentro de los procedimientos fiscales. Así mismo se

cuenta con organismos especializados, dependientes del Poder Ejecutivo Federal para el proceso de recaudación, cobro y ejecución que en cuanto a materia de impuestos se refiere; de igual manera, los Estados y Municipios en su ámbito soberano, cuentan con dependencias propias investidas de atribuciones que las legislaturas locales les otorgan, con la finalidad de cumplir los mismos objetivos citados en renglones precedentes.

Este proceso largo y evolutivo tiene como consecuencia, el contar con organismos y cuerpos legales especializados para la óptima administración del Estado.

CAPÍTULO 2. DE LAS ATRIBUCIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL

2.1 El Nacimiento del Crédito Fiscal

Al respecto, Flores Zavala comenta: "No es necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito".

En dichos términos, para que se dé la existencia de un adeudo fiscal, mejor conocido como crédito fiscal, no se requiere necesariamente la determinación por parte de la autoridad administrativa competente, sino por el solo hecho de que el particular se adecue a la norma prevista por los diversos ordenamientos fiscales se produce automáticamente cuando el sujeto pasivo de la obligación realiza dicha hipótesis, entendiéndose como los actos o hechos de derecho que prevén las normas que rigen la materia. En este orden de ideas y aunado a lo anterior, para que exista un crédito fiscal o impuesto a pagar es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepa dentro de la situación jurídica que define la ley, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que la sancione. Habrá ocasiones en que el crédito fiscal surja por la realización de un solo acto, naciendo por tanto la

declaración de la autoridad fiscal sobre la existencia de un crédito fiscal determinado en cantidad líquida, consecuencia de una serie de hechos u omisiones por parte del particular, debiendo éste último liquidar el importe total de dicho crédito, con sus respectivas actualizaciones, recargos y multas.

En lo concerniente al nacimiento de un crédito fiscal, éste podrá ser determinado por las autoridades fiscales competentes dentro de sus facultades discrecionales de comprobación fiscal, situación en la que dicha autoridad requerirá del contribuyente y demás terceros relacionados con el la realización de esa serie de hechos o actos que hubieren dado nacimiento a la obligación fiscal, que como se apunta en las líneas que anteceden, dicho particular finalmente deberá cubrir la totalidad del impuesto determinado, conforme a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, o bien si está inconforme con la forma en la que la autoridad lo determinó podrá interponer los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación (Recurso de Revocación, Juicio de Nulidad, etc.).

Luego entonces y con relación a lo mencionado anteriormente, existen cuatro diversos regímenes fiscales establecidos por la autoridad para que el contribuyente, según sus ingresos se adecue al que corresponde, siendo los que a continuación se mencionan:

a) Régimen de Personas Físicas con actividades Empresariales y Profesionales: Al respecto el artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: “Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta sección, 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 esta sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales...”.

Dichas personas, de acuerdo al artículo 127, realizarán pagos provisionales mensuales a 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 las Personas Físicas con Actividades Empresariales: El artículo 134 de la Ley que se menciona establece: “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: En lo tocante a este régimen, el artículo 137 establece: “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 y anual.

d) Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles: Conforme al artículo 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: " 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 amortizable.

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

En la voz de quien suscribe, considero que las declaraciones mensuales son un tanto excesivas, toda vez que la cultura de cumplimiento fiscal en la población mexicana no es muy dable, por lo que las declaraciones en forma

mensual son gravosas para los particulares, en el sentido que será más difícil dar cumplimiento oportuno y óptimo a dicha obligación, ya que podrán no ser constantes en la observancia de dicho deber y por consecuencia se genera desacatamiento de las normas fiscales. Por otro lado, los empleados al servicio del Estado gozan de un pequeño "privilegio" por denominarlo de alguna manera, toda vez que del salario que perciben automáticamente realizan sus declaraciones mensuales, ya que el mismo Estado es el encargado de retener del salario que perciben el impuesto relativo y por lo tanto se tiene por cumplido la obligación de enterar sus obligaciones respectivas; situación que deja en desventaja a los particulares independientes, toda vez que realizarán erogaciones para dar cumplimiento oportuno y evitar un conflicto posterior con la autoridad administrativa. Ante esta situación las declaraciones que se enteran de manera mensual, sería conveniente que se realizarán por lo menos cada seis meses, así los particulares están en la posibilidad de cumplir de manera adecuada sus obligaciones tributarias.

En otro orden de ideas pero haciendo referencia a lo relacionado con lo tocante al nacimiento de un crédito fiscal, cabe hacer la distinción entre nacimiento y determinación de un crédito fiscal, que en un acertado fallo por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establece lo siguiente:

"RELACIÓN TRIBUTARIA.- Tiene diversas etapas que la doctrina y la legislación distinguen con claridad, etapas que van del nacimiento del crédito fiscal a su determinación precisa en cantidad líquida y, finalmente, a su exigibilidad, siendo

claramente antijurídico confundir el nacimiento, la determinación en cantidad líquida, o sea el "acertamento" según la expresión de la doctrina italiana, y la exigibilidad. En consecuencia, si un impuesto surgió con sujeción a una determinada ley, y posteriormente las disposiciones de la misma son abrogadas, no puede pretenderse que el derecho del Fisco para liquidar y exigir el crédito se haya destruido como consecuencia de la nueva norma jurídica." (Primera Época. Instancia: Sala R.T.F.F.: Año I. No. s/n. Diciembre 1937. Tesis: I -TS-1989 Página: 5895).

Fallo que se robustece y relaciona con la teoría italiana del "*accertamento*", que ha establecido que si bien la declaración de que el crédito fiscal existe y la determinación de las bases para su liquidación son un solo acto, reviste fases sucesivas, éstas no admiten separación, pues ambas son igualmente indispensables para que surja el derecho del Estado, en cobro de una prestación individualizada.

Situaciones que se considera atinadamente señalar y hacer la distinción con la finalidad de evitar confusión entre nacimiento y determinación, ya que como se apunta en las líneas que anteceden, el nacimiento como su nombre lo indica, se actualiza desde el momento en que el sujeto pasivo de la obligación fiscal se adecua con la realización de una serie de hechos a la norma prevista por los diversos ordenamientos fiscales y no necesariamente se necesita la resolución declarativa por parte de las autoridades administrativas para tal efecto, situación

con la cual se presenta la determinación propiamente dicha del impuesto adeudado, mismo que el contribuyente llegado el momento deberá cumplir en base a los lineamiento previstos por las normas que rigen la materia.

Gregorio Sánchez León, al respecto manifiesta: "En nuestro Derecho Mexicano se presentan situaciones en que no es discutible la existencia del crédito, nacido desde que se realizó la situación considerada en la ley, independientemente de que se fijen las bases de su liquidación. En estos casos el crédito está latente..." (Sánchez: 2000: 185).

Finalmente, Giuliani Fonrouge, realiza una definición de la determinación de la obligación fiscal, argumentando que: "consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración y de los particulares, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación", la cual se traduce en que a la realización u omisión del hecho imponible, a lo previsto por la norma, consecuentemente acarreará, la imposición de una resolución determinada en términos cuantitativos por parte de la autoridad fiscal, así como los medios para dar cabal cumplimiento a dicha obligación por parte del particular. En consecuencia y para fines de la presente, por nacimiento de crédito fiscal se va entender la situación de un gobernado dentro de lo previsto por los ordenamientos regentes en la materia, separando, y guardando las proporciones convenientes, de la determinación del crédito fiscal.

2.2 Diversos Procedimientos para la Determinación del Crédito Fiscal

Con la finalidad de inducir al contribuyente omiso a cumplir cabalmente con sus obligaciones fiscales, la autoridad hacendaria esta dotada de facultades de comprobación, las cuales gozan de certeza jurídica; procedimientos que se desarrollarán de manera sucinta para su comprensión.

2.2.1 Autodeterminación

La autodeterminación esta definida como el "procedimiento que el propio contribuyente realiza para la determinación de sus impuestos y para efectuar el entero respectivo. Se parte de la buena fe del sujeto pasivo de la relación tributaria, quien cumple espontáneamente y en tiempo con sus obligaciones fiscales. Para lograr lo anterior con éxito, se requiere una cultura fiscal, leyes tributarias claras y sencillas, así como credibilidad en las instituciones gubernamentales, lo que se logra promoviendo el espíritu de servicio en el personal hacendario y reflejando el monto de las contribuciones en realidades materiales en beneficio de todos los gobernados. Corresponde pues, a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario" (Carrasco: 2003: 294).

En relación a lo establecido en las líneas que anteceden, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6° establece: "...Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario..."; artículo que para Sergio Francisco de la Garza "constituye el reconocimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, ya que reconoce de manera expresa la existencia de un hecho generador que a él 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" (De la Garza: 2002: 564).

Si la obligación del contribuyente fue cumplida con exactitud, el nacimiento, la determinación y la extinción se cumplirá como una actividad exclusiva del primero sin la intervención de la autoridad.

La determinación efectuada por parte del propio contribuyente, puede ser cambiada por éste mediante la presentación de declaraciones complementarias espontáneamente, mismas que proceden en los casos a que se refiere el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra establece: " Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo podrán ser modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación..."

Las declaraciones fiscales se presentarán en las oficinas que con ese objeto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la propia Secretaría autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida.

2.2.2 Dictámenes Elaborados por Contadores Públicos Autorizados

“La presentación de dictámenes Financieros, consiste en informes elaborados por contadores públicos autorizados por la autoridad fiscal para dictaminar estados financieros en cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, por lo que éstos, en un afán de llevar a cabo de una manera certera el cumplimiento de sus contribuciones contrata los servicios de un contador público autorizado para dictaminar sus estados financieros. A hora bien, es necesario apuntar que este acto por parte de los contribuyentes, se considera un beneficio, pues si éste no dictamina sus estados financieros, estando obligado a ello será objeto de que la autoridad fiscal tenga mas presencia sobre su situación contable” (Quintana: 1997: 181).

Por su parte, el dictamen emitido por el contador público goza de una presunción de certeza, salvo prueba en contrario, tal y como lo establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando estén registrados

y autorizados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tales efectos.

El dictamen emitido, deberá realizarse conforme a los lineamientos establecidos por los ordenamientos fiscales respectivos, así como deberá contener, bajo protesta de decir verdad que en dicho dictamen se consigna el estado financiero del contribuyente y que fue realizado bajo los requisitos establecidos por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Una vez emitido el dictamen por parte del contador público, la autoridad fiscal lo revisará, analizando y estudiando, incluso, requiriendo información y documentación necesaria del propio contador o del contribuyente, para cerciorarse de que fue emitido cumpliendo con lo establecido en los ordenamientos respectivos. Concluida la revisión del dictamen por parte de la autoridad fiscal, si ésta considera alguna omisión, irregularidad, etc., se lo comunicará al contribuyente en el término de seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días; de igual forma, el plazo será de quince días, tratándose de otra documentación relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente (Art. 53-A).

“Estos dictámenes financieros- argumenta Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez- tienen un valor semejante a las visitas domiciliaria, por lo que la

autorización para realizarlos se otorga a un profesional y está sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal. Estos requisitos son: a) Que sea Contador Público titulado; b) Nacionalidad mexicana; y, c) Miembro de un Colegio de Contadores” (Delgadillo: 1991: 156).

En el citado procedimiento ciertamente se considera un beneficio para el contribuyente, toda vez que éste tiene la oportunidad de que un contador público, previa autorización por la autoridad hacendaria, revise su contabilidad, situación ante la cual puede sentir un grado de seguridad mayor, toda vez que tiene la certeza de que dichos dictámenes revisten las características y requisitos que la ley fiscal exige para tal efecto.

2.2.3 De la Revisión de Gabinete

La revisión de gabinete, o también denominada “de escritorio”, encuentra su fundamento legal en lo previsto por el artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación que textualmente dice: “Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, estarán facultadas para:

...II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas

de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran...”

La finalidad de la revisión de gabinete, tal y como lo establece el Código, es revisar la documentación proporcionada por el contribuyente o terceros solidarios, presentadas por sí mismos, en cumplimiento a un requerimiento de la autoridad fiscal, para que en un plazo determinado actualice su situación fiscal, o bien presente pruebas con las cuales desvirtúe lo argumentado por la autoridad; finalmente en caso de que se mantenga omiso, ésta procederá a resolver en definitiva su situación fiscal, mediante la emisión de una resolución conocida también como liquidación.

De igual forma el artículo 48 del Código en mención, manifiesta el procedimiento a seguir en la revisión en estudio.

La autoridad administrativa emitirá un oficio en el cual se hará la solicitud de documentos fiscales, comprobantes, datos o su contabilidad, los cuales deberán ser presentados en la propia oficina de la autoridad.

Dicho oficio se notificará en el domicilio manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en tratándose de personas físicas, es viable notificarla en su casa-habitación o en el lugar donde estas se

encuentren. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se proporcionarán los informes o documentos solicitados, mismos que deberán ser presentados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

En caso de no encontrarse el contribuyente o su representante legal, se procederá a dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente o su representante lo esperen a la hora y día señalado; si no atienden al citatorio, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio.

Como consecuencia de la presentación de los informes, libros, documentos y declaraciones requeridos al contribuyente, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el que además de contener la documentación que proporcionó el contribuyente, hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente. En caso de no haber inconsistencias, se le hará saber al contribuyente mediante oficio la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

El oficio de observaciones, se notificará. El contribuyente contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar pruebas consistentes en

libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que lo desvirtúe.

Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones que en él se contiene, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas debidamente actualizadas, multas y recargos, misma que se notificará al contribuyente, quien tendrá un plazo de cuarenta y cinco días hábiles para pagarla en una sola exhibición, parcialidades, o bien impugnarla.

En lo tocante al término de duración de la revisión de gabinete, el artículo 46-A establece: "las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación..."

En opinión de quien suscribe, el término para realizarla se considera excesivo, ya que se establece un término máximo de seis meses, plazo en el que

en caso de encontrarse inconsistencias en la contabilidad del contribuyente se están generando actualizaciones, que necesariamente serán aplicadas al monto total de impuesto omitido y que tendrá que pagar, circunstancia por la cual creo debería recortarse dicho plazo en aras de la segura recuperación de créditos fiscales adeudados.

2.2.4 Visita Domiciliaria Para Verificar el Cumplimiento Puntual y Correcto de Obligaciones Fiscales.

Gregorio Sánchez León define a la Auditoría Fiscal como “el procedimiento administrativo que llevan a cabo las autoridades fiscales, para la revisión del régimen tributario de los sujetos pasivos de las contribuciones, a fin de determinar las obligaciones y los créditos fiscales omitidos” (Sánchez: 2000: 486)

Así las visitas domiciliarias representan una de las formas más comunes de verificación de situación fiscal, realizada por la autoridad administrativa en el propio domicilio fiscal o establecimientos del contribuyente, en donde se revisa los libros contables, declaraciones mensuales, anuales, complementarias y cuentas bancarias relacionadas con sus obligaciones fiscales.

Dicha forma de fiscalización, encuentra su fundamento legal en el artículo 42 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que establece:

“...practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados y revisar su contabilidad, bienes y mercancías...”.

Es indispensable mencionar los requisitos que se siguen para que la autoridad administrativa realice una visita domiciliaria mismos que son:

- a) Constar por escrito
- b) Autoridad competente que lo emite
- c) Deberá estar fundado y motivado, incluyendo en este rubro el periodo fiscal, ejercicio, impuesto y documentos a inspeccionar
- d) Se expresará el lugar que a de verificarse, la persona o personas a quien va dirigido, así como el nombre de los visitadores,
- e) Propósito de la visita a lo que dicha diligencia deberá de limitarse
- f) Firma autógrafa del funcionario

Requisitos previstos por los artículos 38, 43 y 44 del Código Fiscal de la Federación, mismos que se robustecen con la tesis jurisprudencial:

“VISITA DOMICILIARIA, ORDENES DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional el orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitida por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita; y 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es

óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito se refiere únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, pero no para las emitidas por autoridades administrativas, ya que en la parte final de l párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural, <<...sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos>> y evidentemente se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general, como a las específicamente fiscales, pues de no ser así, la expresión se habría producido en singular". (Tesis 509 Pagina 367. Tomo III, Segunda Sala Compilación 1995)

La **orden de visita** es aquel documento mediante el cual la autoridad solicita de forma oficial al contribuyente, diversa documentación para verificar si esta cumpliendo de forma puntual y correctamente sus obligaciones tributarias, indicándole al mismo tiempo el impuesto y ejercicio sujeto a revisión, personal autorizado y el lugar o lugares en los que ha de llevarse a cabo.

Designado el visitador, se constituirá en legal y debida forma en el lugar en el que ha de llevar a cabo la auditoría, requiriendo la presencia del contribuyente o en su caso del representante legal, personas con quienes entenderá la diligencia, para lo cual deberá identificarse; en caso de que estos no se encontraren, procederá a dejar **citatorio**, siendo éste, el documento en el cual señalará fecha y hora hábil del día siguiente para que lo esperen en el domicilio para entregar la

orden de visita; si no atendiesen el citatorio, la visita se entenderá con quien se encuentre en dicho domicilio.

De acuerdo a lo estipulado por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, los visitadores, al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si existiera peligro de que el visitado se ausente o puede realizar maniobras para impedir el inicio y desarrollo de la diligencia, los visitadores están facultados para asegurar la contabilidad mediante el sellado de los muebles, archiveros y oficinas que corresponda. En dichos términos y en el supuesto de que al momento de presentarse los visitadores se descubre mercancía cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de tales bienes.

Es necesario hacer una referencia respecto de esta primera fase de las visitas domiciliarias, Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta que para la práctica de visitas domiciliaria, es necesario que sean llevadas acabo por Contadores Públicos, toda vez que los conocimientos requeridos para la práctica de la citada diligencia, necesitan forzosamente conocimientos especializados en la materia, por lo que si la visita es realizada por los profesionales en mención, el contribuyente inspeccionado gozará de una mayor seguridad jurídica de que

dichos funcionarios están investidos de las facultades legales para el debido desempeño de tal actuación (Rodríguez: 1998: 218).

En los términos doctrinales antes argumentados, he de manifestar que de la misma forma que es necesaria la intervención de contadores públicos para el otorgamiento de mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, también considero menester la intervención de abogados, con la finalidad de que los primeros profesionistas en mención revisen lo concerniente a la contabilidad propiamente y los segundos vean lo referente al desarrollo de la diligencia y la legalidad de la misma.

La visita domiciliaria que nos ocupa se desarrollará de acuerdo a lo establecido por el artículo 46 del Código Fiscal.

Una vez identificado el personal designado para tal actuación, procederán a notificar la Orden de Visita, levantándose con motivo de ésta la **primer acta parcial de inicio**, en la que se hará constar que la autoridad entregó la Orden de Visita en cuestión, y como consecuencia requirió la entrega de la totalidad de la documentación descrita en dicha orden; posteriormente procederá a requerir a la persona con quien se entenderá la diligencia, con la finalidad de que ésta señale dos testigos de asistencia; ante la negativa de éste, el visitador procederá a designarlos, circunstancia que quedará asentada en el acta respectiva, haciendo la aclaración que tal circunstancia no invalida la actuación realizada. Dentro de

este rubro debe mencionarse que los testigos pueden ser removidos por presentarse algunas circunstancias tales como que no comparezcan al lugar en donde se este llevando la diligencia, por retirarse de dicho lugar antes de que concluya ésta o por simple manifestación que realice en la que argumente que dejará de ser testigo; situaciones en las que el visitado deberá designar otros testigos en ese mismo momento y de igual manera, ante la negativa de contribuyente, el visitador podrá designar a quien deba sustituirlos.

Es preciso establecer que el contribuyente inspeccionado, debe permitir el desarrollo de la diligencia, poniendo a disposición del visitado la documentación que éste le requiera, así como también podrán permitir el acceso a la inspección de bienes, objetos o mercancías, pues en caso contrario, el artículo 145 fracción II establece que se procederá al embargo precautorio sobre los bienes, objetos y mercancías, cuando se obstaculice o se oponga a la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 45 que los visitadores están facultados para recoger la contabilidad para examinarla en las propias oficinas de la Autoridad Fiscal, cuando se actualicen alguno de los supuestos que a continuación se mencionan:

"...I. Cuando el visitado, su representante legal o quien se encuentre en el lugar de la diligencia se niegue a recibir la orden;

II. Cuando existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, si el contribuyente se encuentra obligado a cumplir con este requisito;

III. Cuando el contribuyente lleve dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieran los avisos o declaraciones presentadas;

IV. Cuando se llevan dos o mas libros sociales similares con distinto contenido; etc..."

Así mismo, se levantarán cuantas **actas parciales** sean necesarias de acuerdo a lo establecido por el artículo 46 fracción IV, en las que se hagan constar hechos u omisiones de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita. De igual forma se precisará el requerimiento al contribuyente, o bien a las personas con quien ha realizado actos comerciales, a fin de que uno u otro entregue diversa documentación que le es indispensable para cualquier acto de fiscalización. Además de lo señalado, las actas parciales son procedentes en los siguientes casos: solicitud de documentos al contribuyente, en tratándose de compulsas a terceros, cuando exista cambio de personal auditor que lleva a cabo la diligencia, en caso de desarrollarse la visita en dos lugares simultáneamente, situación última en la que en cada uno de los lugares donde se realice la visita, será necesario designar dos testigos de asistencia. Dichas actas se anexarán al acta final de la visita que se haga. Lo

dispuesto por el visitador en el acta o actas parciales levantadas, no constituye la resolución fiscal final.

En caso de que sea imposible la continuación o terminación de la visita domiciliaria, el visitador podrá concluirla en las propias oficinas de la autoridad hacendaria, en las que levantará el acta final, circunstancia que deberá notificarse con anterioridad al hecho a la persona con quien se entienda la diligencia.

Finalizadas las actas parciales, el auditor formulará una **última acta parcial**, en la que de manera circunstanciada informará al contribuyente las inconsistencias que encontró en la contabilidad proporcionada, así mismo, se hace de su conocimiento que cuenta con el término de veinte días para presentar las pruebas pertinentes que vengán a desvirtuar los argumentos de la autoridad, así como podrá optar por corregir su situación fiscal

Se tendrán por consentidos los hechos consignados por la autoridad fiscal, cuando el contribuyente, antes del cierre del acta final y dentro del término de los veinte días señalados, no presenta las pruebas o documentación referida con antelación que vengán a refutar lo aludido por al autoridad.

La visita domiciliaria no podrá prolongarse en el tiempo, puesto que si se prolonga atentaría contra la economía y seguridad jurídica del particular, por lo que para la práctica de la visita, es necesario que se establezca un plazo,

contemplado por el artículo 46-A, el cual alude que las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal del contribuyente o la revisión de la contabilidad del mismo, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación. La prórroga antes mencionada se podrá incrementar por una sola vez, siempre que el oficio mediante el cual se notifique la prórroga haya sido expedido por la autoridad que ordenaron la visita.

Si al cierre del acta final, no se encontrasen presentes el contribuyente o su representante legal, según sea el caso, el visitador procederá a dejar citatorio para que lo esperen a una hora determinada del día siguiente; si no atendieren a tal citatorio, el acta final se cerrará ante quien estuviere presente en el lugar visitado, debiendo firmar el acto los funcionarios designados para tal diligencia, el visitado o la persona con quien se entienda la diligencia, y los testigos, dejando copia del acta al visitado. En caso de que el visitado o los testigos de asistencia se negasen a firmar o a aceptar la copia del acta, se asentará en el acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

Finalmente el auditor levantará un **acta final** en la que se le informará al contribuyente de manera pormenorizada qué hechos fueron desvirtuados con las pruebas que ofreció, informándole al mismo tiempo la cantidad que aun adeuda, por lo que de nueva cuenta se le induce para que corrija su situación fiscal

Si el contribuyente es omiso ante el requerimiento hecho por la autoridad administrativa en el acta final, dictará la **resolución final** también conocida como liquidación.

2.2.5 Visita Domiciliaria para Verificar la Expedición de Comprobantes Fiscales

La segunda forma de visita domiciliaria, es la que tiene por objeto la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales.

La visita en cuestión, tiene su fundamento legal en lo previsto por el artículo 42 fracción V del Código Fiscal de la Federación que establece: "...V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes..."

El procedimiento esta regulado por el artículo 49 del código en cita, dicha diligencia se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos de los contribuyentes, siempre que éstos estén abiertos al público en general, presten servicios, se realicen enajenaciones, etc.

La autoridad hacendaria designará a un auditor para llevar a cabo la práctica de dicha diligencia, el cual deberá **identificarse** ante el particular, representante legal, encargado o con quien se encuentre, a quien se entregará la **orden de verificación** y se entenderá la diligencia con dicha persona, requiriéndola para que designe de manera voluntaria dos testigos de asistencia; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los señalarán, haciendo constar en el acta que para tal efecto levantarán.

Para la practica de dicha visita no es necesario dejar el citatorio correspondiente en caso de no encontrarse el contribuyente quien se presume es dueño de los establecimientos en mención, dicha aclaración está sustentada conforme a la siguiente tesis aplicable:

“VISITAS DE REVISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. PARA SU PRACTICA NO SE REQUIERE CITATORIO PREVIO. Para este tipo de visitas es inaplicable el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, que ordena la existencia de citatorio previo cuando no se encuentre al contribuyente o su representante legal, en virtud de que las visitas de revisión de comprobantes fiscales se rigen por sus propios lineamientos, pues existe disposición expresa al respecto, que es el artículo 49 fracción II, del código invocado, en el que la única obligación que establece es la de entender la visita, indistintamente, con cualquiera de las personas a que alude el mismo, sin que deba dejarse citatorio si no se encuentra el contribuyente o su representante, dado que legalmente puede

entenderse la visita con el encargado o con quien esté al frente del establecimiento visitado” (Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito. Amparo Directo 120/99. Visible en el Semanario Judicial de la Federación. Novena Época, Tomo X, Agosto de 1999, Tribunales Colegiados de Circuito, Segunda Parte, P. 811).

Postura que no considero adecuada, toda vez que aun y cuando establece que quien se encuentra en el lugar en donde se ha de llevar a cabo la visita supone es el responsable de dicho establecimiento, no siempre es así ya que generalmente son empleados los que se encuentran en dichos establecimientos quienes en su mayoría desconocen la materia, circunstancia que considero inapropiada para llevar a cabo una visita.

En el procedimiento que nos ocupa, se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores relativos a la expedición de comprobantes fiscales o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

Si al cierre del acta de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado se niega a aceptar copia del acta, se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita.

Si con motivo de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las autoridades conocieron el incumplimiento a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente.

2.2.6 Procedimiento Administrativa en Materia Aduanera

El Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera encuentra su fundamento en lo previsto por el artículo 150 de la Ley Aduanera.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene facultades de inspección y vigilancia del manejo, transporte o tenencia de mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, aguas territoriales y playas marítimas, zona económica exclusiva, mar territorial, aeropuertos, etc. Dentro de estos sitios mencionados la tenencia, manejo, o transporte de mercancías de procedencia extranjera deberá contar con la documentación que expida la autoridad aduanera para acreditar su legal importación. Los automóviles que se importe en definitiva deberán entregársele al comprador el pedimento de importación, nota de venta, factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes y con las formalidades que señale el Código Fiscal de la Federación.

El articulado en mención argumenta que las autoridades aduaneras levantarán **acta de inicio** del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías. En tal diligencia se deberá prever los siguientes requisitos: identificación de la autoridad fiscal que practique la verificación. También deberá incluirse la descripción, naturaleza y demás características de la mercancía, la toma de muestras de la mercancía, en su caso, y otros elementos probatorios para dictar la resolución correspondiente. Deberá requerir al interesado a efecto de que señale dos testigos y señale domicilio para oír y recibir todo tipo de notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente; en caso de señalar uno falso, al contribuyente le correrán las notificaciones por estrados. Si el interesado no designase testigos o éstos se negaren a serlo, la autoridad los designará.

Dentro del acta en mención se le otorgará al contribuyente un plazo de diez días para que ofrezca las pruebas y alegatos que en su derecho le favorezcan.

Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de la mercancía y de los medios en que se transporta cuando:

- I. Las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugares no autorizados;

- II. Se trate de mercancías de importación o exportación prohibida sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias y no acredite su cumplimiento o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.
- III. No se acredite con la documentación aduanera correspondiente que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la ley aduanera para su introducción a territorio nacional.
- IV. Con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se descubran sobrantes de mercancías en mas de un 10% del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.
- V. Se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

Se embargarán precautoriamente los medios de transporte, sin incluir las mercancías que los mismos transporten, cuando con ellos se ocasionen daños en los recintos fiscales, con el objeto de garantizar el pago de la multa que corresponda.

El artículo 152 de la ley reglamentaria manifiesta que en los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o de ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas y no

se aplicable el embargo precautorio referido en el artículo 151, las autoridades aduaneras procederán a su determinación, sin necesidad de sustanciar el procedimiento establecido en el artículo 150. En tal caso la autoridad aduanera dará a conocer por escrito los hechos u omisiones de contribuciones, y deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que en su derecho le favorezcan.

La autoridad aduanera efectuarán la determinación correspondiente en un plazo no mayor a cuatro meses, contados a partir de la notificación del acta descrita.

En lo tocante al término probatorio de diez días, para ambos casos previstos el interesado deberá de presentar sus pruebas por escrito y alegatos que en su derecho le favorezcan, ante la autoridad que levantó el acta de inicio citada con antelación. Si el interesado logra acreditar la legal estancia o tenencia de mercancía en el país, la autoridad que levantó el acta de inicio, dictará de inmediato la resolución sin que se aplique sanción alguna o se impongan gastos de ejecución y de existir mercancías embargadas se procederá a su devolución.

Para la emisión de la resolución definitiva, la autoridad, para la determinación de contribuciones omitidas y cuotas compensatorias, tomará las medidas pertinentes para tal efecto; medidas tales como la realización de un avalúo de la mercancía confiscada, teniendo su fundamento legal lo previsto por el

artículo 157 de la Ley Aduanera, que a la letra manifiesta: "... la Secretaria podrá proceder a su venta en base al valor que para ese fin fije una institución de crédito..."; atendiendo al precepto legal en mención, se emitirá la resolución que en derecho corresponda a fin de emitir las infracciones a que se ha hecho acreedor el contribuyente.

Si la resolución mencionada fuese dictada por la aduana, ésta resolución tendrá el carácter provisional en tanto la autoridad aduanera dicte una resolución definitiva, contando con el término de cuatro meses para su emisión, contados a partir de que se dicto la resolución provisional; si llegado el término señalado, la autoridad aduanera no emite la resolución definitiva, lo será la emitida por la Aduana.

Si el interesado no logra desvirtuar lo manifestado por el supervisor designado o no presente las pruebas pertinentes, la autoridad aduanera dictará **resolución definitiva** determinando, las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta de inicio. De no dictarse la resolución en el término antes mencionado, quedarán sin efecto las actuaciones por parte de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

En tratándose de visitas domiciliaria si la autoridad hacendaria que la practica encuentra mercancía extranjera y no se acredite su legal estancia dentro

del país, los visitadores procederán al embargo precautorio cumpliendo con las formalidades establecidas por los ordenamientos regentes en la materia. El acta de embargo hará las veces de acta final en la parte de la visita que se relaciona con los impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias de las mercancías embargadas. En tal caso, se otorgará al interesado un plazo de diez días para acreditar la legal estancia de la mercancía embargada, término en el que deberá aportar las pruebas pertinentes. Desahogadas las pruebas, se procederá a dictar la resolución determinando los impuestos y cuotas compensatorias omitidas e imponiendo las sanciones que procedan, dentro del plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en la que se hizo el embargo.

Se entregarán a las autoridades que practiquen la visita referida, la mercancía cuya importación esté prohibida o que sean objeto de ilícito contemplados por leyes distintas a las fiscales. Si se trata de mercancía perecedera, animales vivos, automóviles o camiones, que sean objeto de embargo precautorio que dentro de los diez días o cuarenta y cinco aplicable solo para los últimos dos supuestos, no se acredita su legal estancia en el país se procederá a su venta que para tal efecto fije valor una institución de crédito. Efectuada la enajenación, su producto se invertirá en certificados de la Tesorería de la Federación, con el fin de que al dictarse la resolución correspondiente, se disponga la aplicación del producto y rendimientos citados, conforme proceda.

El procedimiento en cuestión es uno de los más controvertidos entre los estudiosos de la materia, ya que por la naturaleza del mismo contraviene la garantía de audiencia, toda vez que el particular queda en un total estado de indefensión por no contar con un procedimiento propiamente establecido en el que exista igualdad procesal entre las partes, postura que considero parcialmente válida, ya que si bien es cierto que la fiscalización en este procedimiento es inminente, también lo es que dentro de los procedimientos que se siguen a instancia de la autoridad administrativa no habrá igualdad procesal, sino que es la autoridad la que está revestida de facultades discrecionales que la propia ley le otorga, por lo que su actuar se considera apegada a derecho y goza del privilegio de presunción de legalidad.

2.3 Determinación y Liquidación del Crédito Fiscal

La determinación del crédito fiscal, como se vio, se cuantifica en términos líquidos o monetarios, términos previstos por el Código Fiscal de la Federación que en su artículo 6° previene: "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigente durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación..." Situación que previene la determinación del impuesto a pagar propiamente dicho, en relación con lo previsto por el artículo citado corresponde a los propios contribuyentes, no así a la

autoridad fiscal, salvo que se trate de facultades discrecionales establecidas por disposición expresa por parte de ésta o de las leyes fiscales, la determinación de créditos fiscales corresponden a las autoridades administrativas competentes, obligándose los contribuyentes a proporcionar la información de hecho que hubieren dado origen al nacimiento de la obligación fiscal dentro de los quince días siguientes a su causación.

Sergio F. De la Garza, apunta que liquidación y determinación de la obligación tributaria se deben utilizar como sinónimos, ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer la existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal. (De la Garza: 2002: 842)

Sinónimos que considero apropiados, toda vez que la liquidación y determinación de un impuesto a pagar por parte del particular, no es mas que una resolución declarativa en el sentido de que la autoridad en la amplitud de sus facultades, determinará al particular el adeudo de los impuestos que causo en un determinado lapso de tiempo, mismos que debió cumplir y dejo de hacerlo, dicho que efectivamente deben de utilizarse indistintamente tanto liquidación como determinación.

Por mi parte quiero añadir que la determinación o liquidación, son actos meramente administrativos, toda vez que son emitidos por autoridades de la

Administración Pública Federal, concretamente la Administración Local de Auditoría Fiscal Federal será la encargada de emitir las resoluciones a que se hace referencia. Liquidación que, de no ser impugnada o pagada, dará origen a un procedimiento ejecutivo, al que se le destinará un capítulo especial dentro de la presente. Entendamos pues, que el acto ejecutivo surgirá con motivo de la determinación de impuestos que el contribuyente dejó de cubrir en tiempo y forma, por lo que la autoridad con el fin de recuperar los ingresos que originalmente le correspondía en un determinado tiempo iniciará, una vez firme la última instancia agotada por el contribuyente, o bien si éste consintió el acto, el cobro coactivo en contra del sujeto pasivo, concluyendo que con la determinación de un impuesto a pagar y que no se cubra en los términos que establezcan las leyes de la materia traerán como consecuencia el inicio de un procedimiento de ejecución para el caso planteado.

Gregorio Sánchez León, al citar a Sergio F. De la Garza, da el siguiente concepto de liquidación: “la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste precisamente en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva con la siguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente”. (Sánchez: 2000: 337)

Definición doctrinal que reafirma lo mencionado en párrafos que anteceden, toda vez que la autoridad a través de las facultades que la ley le confiere realizará

diversos procedimientos con el fin de llegar a la comprobación efectiva del cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones por parte del particular, una vez realizados los procedimientos que la ley prevé en su articulado respectivo y que mas adelante se indican, la autoridad estará en condiciones óptimas para determinar de manera particular el impuesto a pagar así como sus accesorios (multas, recargos y actualizaciones).

Dentro de este apartado es necesario comentar que en virtud a lo establecido por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, se hará efectivo la actualización de contribuciones, las cuales incluyen lo relativo a lo establecido por el artículo 21 que prevé lo tocante a los recargos, mismos que se generan por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno; y finalmente el artículo 70 concerniente al pago de, las cuales serán por concepto de infracciones a las disposiciones fiscales; percepciones que se actualizan de acuerdo al tiempo transcurrido desde su causación hasta la determinación de contribuciones por parte de la autoridad, para lo cual la autoridad facultada, aplicará el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Banco de México y será publicado en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez primeros días del mes que corresponda.

Si bien es cierto que es necesaria la recuperación de adeudos fiscales por parte de la autoridad, lo es también que para los particulares si ya es gravoso el dar cumplimiento total únicamente respecto del impuesto determinado lisa y

llanamente, considero que implica mayor riesgo de incumplimiento que al impuesto determinado se le aumente las actualizaciones y si esto no fuese suficiente y aunado a los recargos, la cifra total a pagar traducida en términos monetarios, acrecienta de manera notable el total de la deuda. Por otra parte en lo respectivo a la multa, considero es justo ya que el particular concientemente sabe que debió cumplir en tiempo y forma las obligaciones fiscales que le correspondan y consecuencia de su impericia dejó de hacerlo es razonable que la autoridad determine una "sanción" además del adeudo determinado por ésta, sanción que se traduce en una multa. Situación que como tal únicamente debería cobrarse el impuesto total y la multa, esto implicaría tal vez saldos en términos menores, pero que implica mayor seguridad de obtener por parte de la Federación.

Ahora bien, es preciso señalar que los actos de la autoridad administrativa, no contravienen la garantía de audiencia contenida en el artículo 16 Constitucional esto aunado a lo previsto por el Código de la materia en el que de manera concreta en su artículo 68 refiere que las autoridades fiscales gozan del privilegio de presunción de legalidad en sus resoluciones aun y cuando deben fundamentar las mismas, ya que si no lo hicieren, los particulares tienen diversos medios de impugnación o de defensa los cuales en consecuencia, pueden revocar las actuaciones administrativas carentes de fundamentación y motivación, trayendo un perjuicio para el Fisco Federal, perjuicio que se traduce en dejar de percibir una cantidad de ingresos que si bien es cierto, traería beneficios al Estado.

Una vez realizadas las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, mismos que ya se han agotado con anterioridad, procederá a expedir una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, para lo cual cuenta con cinco años para hacerlo efectivo, pues una vez que sea legalmente exigible y sin en dicho término no se hace ninguna gestión de cobro por parte de la autoridad y si el contribuyente no hace ningún reconocimiento expreso o tácito, automáticamente prescribe el derecho a exigirlo. Todo esto en aras de la protección de sus atribuciones y la recuperación de ingresos económicos para beneficio del Estado Federal.

CAPITULO 3. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1 La Exigibilidad del Crédito Fiscal

Aun y cuando la definición de exigibilidad del crédito fiscal no está expresamente establecido dentro del ordenamiento que rige la materia, los artículos 65 y 145 del Código Fiscal vigente establece lo siguiente: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución...”

Patrón que sigue y utiliza Raúl Rodríguez Lobato para dar una definición en los siguientes términos: “la exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago...”(Rodríguez: 1998: 127).

Por lo tanto, la exigibilidad del crédito fiscal se traduce como el medio por el cual la Autoridad Fiscal Administrativa, en uso de sus facultades coactivas, exigirá la totalidad del crédito fiscal actualizado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, crédito que debió cubrir en tiempo y forma, mismo que por impericia, liquidez o negligencia dejo de pagar; omisión a la que la autoridad fiscal aún y

cuando dicho sujeto se oponga a tal exigencia, ésta cumplirá con hacer efectivo el cobro que legalmente debió percibir en un tiempo determinado; facultad que se denomina Económico-Coactiva.

Dicha facultad se materializa previo el agotamiento de los procedimientos para la determinación del crédito fiscal correspondiente. En estos términos es válido recordar, como se hizo alusión en el capitulado respectivo y en atención al artículo 6° del Código Fiscal de la Federación: "las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes, mismas que deberán pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

En caso de que el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones en tiempo y forma dentro de los plazos legales, el proceso fiscal llegará a su fin, pero en circunstancias contrarias, la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en uso de la ya mencionada facultad económica-coactiva.

Ahora bien, es necesario considerar la constitucionalidad de dicha facultad, toda vez que en un sin número de ocasiones se ha cuestionado la legalidad de la tan señalada facultad, aludiendo que contraviene la garantía de Audiencia contemplada en los artículos 14 y 17 de la Constitución, haciendo referencia a la privación tajante de bienes y posesiones de los particulares sin un juicio previo

seguido ante los tribunales previamente establecidos, situación que concluyen en que el fisco se hace justicia por sí mismo.

Ante este argumento, la que suscribe manifiesta cierto desacuerdo, toda vez que si bien es cierto que es una privación total de posesiones, bienes, propiedades, etc., por parte de la autoridad Administrativa, lo es tan bien que el contribuyente, cuando siente vulnerada su esfera jurídica, tiene los diversos medios de defensa que el mismo ordenamiento Fiscal contempla en su articulado respectivo para su tutela en la etapa correspondiente, además de que el procedimiento de Ejecución se lleva a cabo por Autoridades Administrativas debidamente establecidos derivados y conforme a la propia Constitución, esto debido a que las autoridades jurisdiccionales no están facultadas para resolver el fondo en cuestiones administrativas.¹

Respecto a lo mencionado, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, al referir a Vallarta manifiesta lo siguiente: "...Del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano a tomar las armas, formando su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aun en el caso de que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo." (Delgadillo: 1991: 162)

¹Recordemos que la autoridad jurisdiccional solamente tendrá injerencia en un procedimiento administrativo, en el supuesto que el contribuyente interponga juicio de Garantías y dicha autoridad se avocará solamente al análisis de la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto que se reclama. Derivado de ello y como es bien sabido, de dicho juicio conocerá la autoridad Federal y no así los tribunales del fuero común.

Margarita Lomelí Cerezo refiere: “La ejecutoriedad de los actos administrativos ha sido definida por Zanobini, como una especial manifestación de los mismos, por la cual cuando imponen deberes y restricciones a los particulares, pueden ser realizados aún contra la voluntad de éstos, por los órganos directos de la Administración, sin que sea necesaria la previa intervención de la acción declarativa de los órganos jurisdiccionales. Si los particulares no cumplen espontáneamente las obligaciones que les han sido impuestas, la Administración tiene facultades de realizar sus pretensiones mediante el uso de medios de coerción” (Lomelí: 1998: 27)

Ahora bien y como se ha venido haciendo referencia, la existencia de la facultad de la autoridad fiscal en lo tocante al Procedimiento Administrativo de Ejecución, lo es en aras de la recuperación de ingresos para el Estado Federal, ingresos que implican un beneficio social, por lo que si el contribuyente que tiene un crédito fiscal adeudado no lo cubrió por diversas razones en el tiempo y forma que debía hacerlo, la autoridad administrativa en uso de la amplitud de sus facultades coercitivas, deberá exigir al contribuyente deudor el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Considero importante reiterar que la naturaleza del facultad coactiva de la Autoridad Fiscal, deviene de la presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos siempre y cuando dichos actos se emitan cumpliendo con las formalidades contenidas en el artículo 38 de la Ley de la materia, por lo que dicho

acto deberá materializar sus efectos, traduciéndose propiamente en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, previo el agotamiento del cumplimiento voluntario por parte del contribuyente, situación que se estudiará con detenimiento en el desarrollo del presente capítulo.

Es aplicable a los argumentos antes anotados, como sustento legal lo dispuesto por el fallo determinado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial:

“AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria que se puede otorgar a los causantes es siempre a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta con que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria, consagrado en el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante con que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos” (Tesis Jurisprudencial número 79, visible a fojas 66 y67, del Semanario Judicial de la Federación, novena época, Tomo VI, noviembre de 1997).

Para puntualizar y tomando en cuenta lo anteriormente señalado, considero hacer hincapié en la constitucionalidad de la exigibilidad de los créditos fiscales, ya que podemos tomar como referencia el artículo 22 párrafo II de la Constitución Política de la Federación, precepto que señala que en tratándose de impuestos o multas derivadas de créditos fiscales, es procedente la privación total o parcial según sea aplicable, de bienes de particulares y que dichos bienes se adjudiquen a favor del Fisco Federal.

3.2 Concepto y Finalidad

Como se señaló en los párrafos que anteceden, en México la facultad que tiene la Administración para hacer efectivos los créditos adeudados a través del cumplimiento forzoso, se denomina como facultad económica-coactiva y el Código Fiscal de la Federación vigente lo regula con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Su importancia radica en que a través de dicho procedimiento la autoridad fiscal, hace exigible por sí misma los créditos fiscales adeudados por parte del contribuyente, mismos que debió cumplir de manera voluntaria y espontánea dentro de los plazos señalados por la ley, siempre y cuando no hayan sido impugnados por los diversos medios que para tal efecto la ley de la materia prevé.

De igual forma y en atención a las facultades con que está investida la autoridad fiscal, puede ésta embargar y rematar los bienes propiedad del deudor o bien adjudicarlos en favor del Fisco Federal, recuperando así los ingresos que originalmente debió percibir en el tiempo correspondiente.

En lo tocante a la ejecución, se debe entender aquella resolución que se hará con el exigir de manera forzosa al contribuyente deudor el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ante esta circunstancia es preciso determinar una definición específica de lo que es el Procedimiento Administrativo de Ejecución, entendiendo por éste y de acuerdo a lo estipulado por el Manual de Requerimiento de Pago y Embargo del Servicio de Administración Tributaria: *"como el conjunto de actos que realiza la autoridad fiscal, con el fin de exigir al contribuyente el pago de los créditos fiscales que no fueron cubiertos o garantizados dentro de los plazos que establecen las leyes fiscales."* (SAT: 2003: 4)

Definición a la que doctrinarios como Raúl Rodríguez Lobato coincide y mantiene elementos constantes, tales como la facultad coercitiva de la autoridad administrativa para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyente omisos, atribución que llevará a cabo de manera ejecutiva, es decir sin la intervención de ninguna autoridad jurisdiccional.

En lo tocante a la **finalidad** que persigue el Procedimiento Administrativo de Ejecución es la recaudación del importe adeudado debidamente actualizado, en

virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de dicho crédito. De igual forma, es un procedimiento netamente administrativo, de ahí que deviene su naturaleza jurídica, dado que lo ejecuta la Administración Pública; en caso de que el citado contribuyente no estuviese conforme en cuanto a la legalidad de la resolución que determina el crédito fiscal, como se ha venido reiterando, deberá promover un procedimiento diverso para resolver el fondo de la controversia que plantea haciendo uso de los diversos medios de defensa que prevé la ley que rige la materia.

Respecto a la iniciación del Procedimiento Coactivo es aplicable la siguiente tesis:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- NO PUEDE INICIARSE ÉSTE SI NO ESTÁ PREVIAMENTE NOTIFICADO EL CRÉDITO FISCAL.- De conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 14 y 16 Constitucionales, para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, su legal notificación y que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días desde la fecha en que surtió efectos este último evento, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, proceda a exigirse su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución. Por consiguiente, en los términos del artículo 144 del propio Código, no pueden ejecutarse los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, y tampoco se ejecutará el acto que determine

un crédito fiscal, hasta que venza el término de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, ya que de lo contrario, los actos que llegaran a emitirse dentro del procedimiento económico-coactivo, carecen de fundamento y motivo. (Cuarta Época. Instancia: Segunda Sección R.T.F.F. Año II. No. 21. Abril 2000. Tesis: IV-J-2aS-5* Página: 15).

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se sustancia en varias etapas siendo: el mandamiento de ejecución, requerimiento de pago al contribuyente, el embargo, avalúos, convocatorias, audiencias de primera y segunda almoneda, el remate y como resultado la aplicación de su producto al interés fiscal o bien la adjudicación del bien embargado a favor del Fisco Federal.

3.3 Mandamiento de Ejecución

No debemos olvidar que un crédito fiscal queda firme en dos supuestos: el primero, una vez que ha sido declarado firme la resolución de la última instancia, esto si estamos en presencia de que fue impugnado; y, el segundo, si el contribuyente no pago, ni impugno, es decir, transcurrieron los cuarenta y cinco días hábiles, procediendo la autoridad a emitir el mandamiento de ejecución, entendiéndose por tal: como el acto por medio del cual la Autoridad Fiscal designa a un abogado tributario a fin de que éste se constituya en el domicilio

fiscal del contribuyente y lo requiera de pago y/o en su caso lo embargue (artículo 152).

El oficio que designa al funcionario ejecutor deberá contener ciertos requisitos de forma, mismos que cumplen con las exigencias del Código Fiscal de la Federación, siendo éstos los siguientes (SAT: 2003: 5):

- a) Constar por escrito
- b) Autoridad que lo emite
- c) Firma de la autoridad que lo emite
- d) Nombre de la persona a favor de quien se emite
- e) Adscripción de la persona a favor de quien se emite
- f) Periodo de vigencia

Dentro de este apartado no resulta en vano transcribir un tesis dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la que señala la relevancia del oficio de mandamiento de ejecución:

“MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN.- LA NOTORIA DIFERENCIA ENTRE EL TIPO DE LETRA USADO EN SU TEXTO GENERAL Y EL UTILIZADO EN LOS DATOS ESPECÍFICOS RELACIONADOS CON LA DESIGNACIÓN DEL EJECUTOR QUE PRACTICARÁ LA DILIGENCIA RESPECTIVA, ES PRUEBA DE VIOLACIÓN A LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, ASÍ COMO A LAS FORMALIDADES SEÑALADAS EN LOS ARTÍCULOS 38 Y 152 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- El mandamiento de ejecución que

se dirija al gobernado, a fin de requerirle el pago de un crédito fiscal, debe reunir los requisitos que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con relación a los numerales 38 y 152 del Código Fiscal de la Federación, esto es, debe constar por escrito, ser firmado y emitido por autoridad competente, precisar el nombre del gobernado al que va dirigido, su objeto, así como el de la o las personas que hayan sido designadas y que se encuentren facultadas para llevar a cabo la diligencia respectiva; por tanto, resulta incuestionable que el hecho de que en un mandamiento de ejecución se hayan utilizado tipos de letra notoriamente distintos, uno que corresponde a su texto general y otro a los datos específicos relacionados con la designación del ejecutor que habrá de diligenciarlo, revela que éste no cumple los requisitos mencionados, sino que transgrede las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los mencionados artículos 16 Constitucional, así como las formalidades previstas en los diversos 38 y 152 del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior deriva, por una parte, de que resulta lógico que si la autoridad competente dicta un mandamiento de ejecución, tanto sus datos generales como los específicos deben estar señalados con el mismo tipo de letra, cualquiera que fuese su origen y, por otra, de que tratándose de una garantía individual para el gobernado y siendo perfectamente factible que se cumpla con esto último, debe exigirse su plena observancia y la demostración idónea para ello, y no propiciar que se emitan este tipo de actos que por sus características pudieran proceder, en cuanto a los datos vinculados con el ejecutor que habrá de diligenciarlo, no de la autoridad competente, sino del propio ejecutor del mismo, quien resulta incompetente para

ello" (Quinta Época.; Sala Regional del Sureste R.T.F.J.F.A.: Año I. No. 5. Mayo 2001. Tesis: V-TASR-XV-50; Página180).

Tesis que señala el alcance que reviste y recae en el oficio de mandamiento de ejecución, con la que me adhiero totalmente a favor, puesto que si una persona realizará una diligencia de tal magnitud como es la ejecución de un crédito fiscal, es menester que el contribuyente deudor tenga la certeza de que verdaderamente es una persona autorizada y designada por la autoridad fiscal para llevar a cabo dicho procedimiento, pues en caso contrario estaría en contravención de lo estipulado por la propia Constitución y de ser así, la inaplicabilidad de dicha tesis y la contravención en la materialización de dicho acto puede implicar un perjuicio total para el Fisco del Estado, de igual manera restaría seguridad jurídica al contribuyente ejecutado.

3.4 Requerimiento de Pago

Doctrinalmente Armando Porras y López ha establecido como definición de requerimiento de pago en los siguientes términos: "el acto por el cual el actuario previene a una persona para que efectúe en el acto de la diligencia o en el plazo fijado el pago de una cantidad de dinero o de otra clase de prestaciones, apercibido de ejecución a su costa si no lo hace" (Porras: 1997: 80)

El requerimiento de pago es un acto necesario. Jesús Quintana Valtierra lo considera "como un acto debido, 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: 213)

Dicho que se ha venido manifestando en reiteradas ocasiones, que si bien es cierto el contribuyente esta obligado a cumplir con sus obligaciones tributarias y deja de hacerlo por diversas razones, lo es tan bien que la Autoridad Fiscal tiene toda la facultad de hacer ingresar al erario federal las percepciones económicas a las cuales tiene derecho, mismas que no fueron cubiertas oportunamente y bajo los lineamientos que establece la ley respectiva. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado en la siguiente tesis jurisprudencial que: "la diligencia de requerimiento de pago es la base del procedimiento económico-coactivo, denominado también Procedimiento Administrativo de Ejecución, y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 de la Constitución" (Semanao Judicial de la Federación, V Época, Volumen XXV, página 1960).

De igual manera el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación establece: "El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en

del domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se entenderá la diligencia de requerimiento de pago..."

Es menester señalar que dicha diligencia de requerimiento de pago, deberá constar por escrito, señalar la autoridad que lo esta llevando a cabo, estar fundada y motivada, expresar la resolución, el impuesto, importe histórico y actualizado al día de la diligencia, objeto o propósito de que se trate, el nombre de la persona a quien vaya dirigida, requisitos que son establecidos por el artículo 38 del Código Fiscal vigente, el cual establece los lineamientos que deberán contener las actuaciones de la autoridad Administrativa.

Requisitos que en la tesis transcrita en renglones precedentes y acertada de la Corte, establece que la falta de los requisitos de forma dentro del requerimiento de pago y toda actuación que de ella devenga resultará viciada, razón que traería como consecuencia la nulidad de todas las actuaciones siguientes traduciéndose dicha situación en un perjuicio para el Fisco, toda vez que se encontraría imposibilitado de recuperar el crédito de que se trate, que de hacerlo dejaría en estado de indefensión al contribuyente y por lo tanto su resolución, en caso de ser impugnada, devendría su revocación, por lo que toda actuación de la autoridad administrativa deberá estar debidamente requisitada.

3.5 Forma de Garantizar el Interés Fiscal

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 141 establece expresamente: “ Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las siguientes formas:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorice a las instituciones de crédito o casas de bolsa (Art. 141-A);
- II. Prenda o Hipoteca;
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión;
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia;
- V. Embargo en la Vía Administrativa;
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente....

La garantía debe comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el interés fiscal, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Es procedente garantizar el interés fiscal cuando:

- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución;
- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades;
- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación;
- En los demás casos que señale este ordenamiento y leyes fiscales

No se otorgará garantía respecto de los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

En cuanto a la garantía del crédito fiscal, la considero pertinente, ya que dicha garantía se otorgará por los motivos asentados con anterioridad y su finalidad consiste en proteger el total del crédito adeudado, incluyéndose los accesorios de éste, ya que la autoridad administrativa se mantiene en un estado de incertidumbre por que si dicha garantía fue ofrecida para efectos de la suspensión del procedimiento, la autoridad no tiene la certeza de que la resolución que determinó la liquidación de que se trate haya sido dictada bajo los lineamientos que establece el ordenamiento legal respectivo, estará segura hasta en tanto no se declare la firmeza de dicha resolución.

En tratándose del pago en parcialidades autorizado por la propia autoridad, de igual forma, ésta no tiene la seguridad de que el contribuyente vaya a pagar en los términos y plazos establecidos.

Considero necesario establecer de manera genérica lo referente a la **calificación de las garantías** otorgadas que para tal efecto presenten los contribuyentes, por lo que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad.

No se aceptarán en garantía los bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables. Si dichos bienes son los únicos que sirvan como medio de garantía, deberá proceder a aceptarlos y toda vez que se trata de bienes de fácil descomposición o deterioro o materiales inflamables, el ejecutor podrá dejar al contribuyente como depositario. De igual forma se aceptarán en garantía los bienes que reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior, siempre y cuando, descontados los gravámenes que reportan, su valor sea suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Todos los embargos trabados por la autoridad se inscribirán en el Registro que corresponda cuando los bienes estén sujetos a esa formalidad, para lo cual la

ESTA TESIS NO SALE DE LA BIBLIOTECA

solicitud de inscripción correspondiente se remitirá el mismo día o a mas tardar al día siguiente al del conocimiento del contribuyente de su aceptación.

Elaborado el dictamen de calificación de garantía, el encargado del área de notificación y cobranza lo acordará con su superior jerárquico, al cual acompañará el proyecto de resolución de conformidad con el formato que elabore de aceptación o de negativa, según corresponda.

3.6 El Embargo

Delgadillo Gutiérrez haciendo referencia a esta etapa procesal alude lo siguiente: "La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo..." (Delgadillo: 1991: 163)

Por su parte, Jesús Quintana Valtierra al citar a Miguel Fenech define al embargo como: "el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de realización forzosa de entre los que posee el deudor, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimidación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a

sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito.”
(Quintana: 1997: 216)

Definiciones atinadas, puesto que el embargo implica la privación temporal o definitiva según sea el caso, de los bienes propiedad del contribuyente, que en un momento determinado serán enajenados y su producto será aplicado al total del interés fiscal adeudado. Porque el contribuyente debió cumplir con sus obligaciones fiscales en tiempo y forma y aunado a esto, se le otorgó el plazo de 45 días, término suficiente para que se ocupara de dar cabal cumplimiento al pago total de la liquidación determinada, pero al mantenerse inactivo ante dicha situación, la autoridad fiscal en toda su potestad hace cumplir de manera forzosa al contribuyente omiso.

3.6.1 Embargo Precautorio

El embargo precautorio se puede realizar cuando a juicio de la autoridad exista peligro de que el contribuyente se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones.

Con fundamento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el embargo precautorio procede en los siguientes supuestos:

- I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio;
- II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes;
- III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que está obligado;
- IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de la autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. Caso en el que la autoridad trabará el embargo hasta por un monto equivalente al de la contribución determinada, incluyendo sus accesorios.
- V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares.

Su naturaleza cautelar es sustentada por la siguiente tesis jurisprudencial:

"EMBARGO PRECAUTORIO.- NO FORMA PARTE DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, dicha figura es una medida cautelar o precautoria que tiene como finalidad asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los gobernados. Es por ello, que al no formar parte del procedimiento administrativo de ejecución, resulta improcedente que en contra del mismo se interponga el recurso de oposición, pues al ser sólo una providencia cautelar, la misma, incluso puede quedar sin efecto si la autoridad no emite la liquidación correspondiente, antes de un año a partir de la fecha en que éste se practique. (Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VIII. No. 88. Abril 1995. Tesis: III-PSS 447 Página: 11)

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

En cuanto a su procedencia, el Manual de Requerimiento de Pago y Embargo del Servicio de Administración Tributaria establece ciertos requisitos generales para su procedencia apegándose a los lineamientos establecidos por la ley de la materia, siendo los siguientes:

- a. El oficio expedido que contenga la orden de embargo deberá estar debidamente fundado y motivado, en el que se asentarán las razones por las cuales procede llevar a cabo el embargo precautorio de los bienes del contribuyente, indicando el monto del crédito fiscal que tenga a su cargo,

así como los accesorios correspondientes. El ejecutor entregará una copia de dicho oficio a la persona con la que se entienda la diligencia;

- b. Resultan aplicables las disposiciones generales establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución, tales como las reglas de citatorio, actas, aseguramiento de bienes, depositario, etc.
- c. Si el contribuyente comprueba el pago o garantiza en los términos del artículo 141 del Código reglamentario de la materia, dentro de los plazos legales, se levantará el embargo y no se pagarán los gastos de ejecución que se hayan originado por la diligencia. Si no se comprueba el pago o garantiza dicho crédito, el embargo se convertirá en definitivo una vez transcurrido el plazo de 45 días y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución, debiéndose dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución, debiendo comunicarlo al contribuyente mediante un acta;
- d. Interpuesto el Recurso de Revocación y se presume existen los riesgos a que se refiere el embargo precautorio, se deberá resolver en forma expedita y el embargo precautorio se convertirá en definitivo.

A los requisitos antes mencionados es aplicable la tesis jurisprudencial dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, misma que esta dictada en los siguientes términos:

“EMBARGO PRACTICADO CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- DEBE ENTENDERSE QUE ES PRECAUTORIO, SÓLO SI ASÍ SE HACE CONSTAR EXPRESAMENTE EN EL ACTA CORRESPONDIENTE.- Si el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece la facultad de las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal determinado, que no ha sido cubierto ni garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, cuando dentro de dicho procedimiento se realice el embargo de bienes propiedad del contribuyente, éste no puede argumentar que tal embargo es precautorio, en contravención de lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional, si tal circunstancia no se hace constar expresamente en el acta que para tal efecto se levante, máxime si se invoca como fundamento el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación. (Instancia: Sala Regional del Norte Centro I R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año II. No. 22. Octubre 2002. Tesis: V-TASR-XXX-211).

En términos aludidos con antelación en párrafos precedentes, una vez realizado el embargo precautorio se levantará acta pormenorizada de dicha actuación, estableciendo en ella expresamente la razón de dicho embargo, así mismo deberá contar con los requisitos fundamentales de toda actuación administrativa.

La tesis jurisprudencial antes transcrita establece que en el acta que se levante con motivo del embargo precautorio deberá expresar que se trata de una medida cautelar no implicando con esto aún el embargo definitivo, por lo que un acta que contravenga tal disposición estaría violando la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución.

En otro orden de ideas y en la voz de la sustentante, considero que el embargo precautorio posee dos vertientes desde los cuales se puede apreciar dicha medida cautelar. Por principio, tiene su razón de ser en aras de la protección de los ingresos del Fisco Federal, toda vez que dicho embargo es sólo una medida preventiva con la finalidad de asegurar y garantizar el pago del interés fiscal, teniendo con esto una mayor seguridad y certeza de recuperar la totalidad del impuesto adeudado. Por otro lado, considero que si bien es cierto que con tal providencia se protegen los intereses que tiene el Fisco para percibir los ingresos que originalmente tiene derecho a recaudar, lo es tan bien que el Código Fiscal es omiso al no precisar con exactitud lo que para juicio de la autoridad administrativa implica un riesgo inminente de que el contribuyente enajene o desaparezca los bienes susceptibles de ser embargados; de igual forma se alude que se realizará cuando el contribuyente realice maniobras tendientes a hacer acciones para los mismos efectos antes mencionados, situación en la que el Código Fiscal de la Federación es vago y omiso en no hacer mención y establecer con exactitud qué debe entenderse por dichas actitudes por parte del contribuyente. Así mismo, dentro de los supuestos de procedencia, se establece la obstaculización por parte

del propio contribuyente o de cualquier otra persona con quien se entienda, a la práctica o desarrollo de facultades de comprobación, circunstancia en la que los ejecutores procederán de manera inmediata a la realización del embargo precautorio, situación por demás inconsistente pues aun no existe base legal certera alguna que determine el monto total de contribuciones omitidas y por tanto adeudadas, implicando pues incertidumbre jurídica en el contribuyente, ya que éste ignora por completo las bases que determinen el monto total por el cual se le esta privando de sus bienes; omisiones e inconsistencias que considero dejan en una incertidumbre e inseguridad jurídica al contribuyente embargado, pues ignora los argumentos legales que toma la autoridad ejecutora para la realización de dicha diligencia. La practica del embargo en cuestión en los términos planteados y en la práctica jurídica trae como consecuencia la interposición de los diversos medios de defensa por parte del contribuyente, en los que en la mayoría de las ocasiones resultan ser actos viciados y consecuentemente revocados, a lo que la Autoridad Fiscal pierde la oportunidad de hacer ingresar percepciones monetarias a su erario.

Como se hizo mención, el embargo precautorio es una medida cautelar que en todo momento beneficia a la Autoridad Administrativa, pero que también deja al particular en un estado de indefensión parcial, lo que en otros términos implica que a consecuencia de las omisiones e inconsistencias establecidas en los renglones anteriores, el contribuyente no sabe cuándo o en base a qué se llevará a cabo dicha actuación, situación que implica en todo momento incertidumbre e

inseguridad jurídica en el contribuyente, a lo que considero se debería requerir de pago al contribuyente previo al ejercicio del embargo precautorio una vez satisfecho los diversos procedimientos de comprobación, con lo que la autoridad le otorgaría una oportunidad más de dar cumplimiento total a sus obligaciones tributarias, así mismo se le apercibiría que de no hacerlo se llevará a cabo dicho embargo estableciendo la posibilidad de convertirse en definitivo en caso de no cubrir la totalidad de contribuciones omitidas, así estaríamos en un estado de equilibrio procesal entre las partes, ya que por un lado el contribuyente tendría cierto lapso de tiempo para cubrir su adeudo, y por otro, la Administración no caería en la arbitrariedad de su actuación y por lo tanto su actuación no devendría su invalidez, puesto que en todo momento se apegaría a los lineamientos legales establecidos.

En estos términos, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha dictado una tesis en la que reconoce plenamente la validez del embargo precautorio y en la que expresamente otorga la certeza de recuperación económica por parte de la Autoridad Hacendaria, pero que en ningún momento consigna la inseguridad jurídica que este puede implicar a los contribuyentes, omitiendo establecer la salvaguarda de la garantía de seguridad jurídica para el ejecutado:

"EMBARGO PRECAUTORIO.- Siempre que se practique en forma y sobre bienes apropiados, por su misma naturaleza garantiza con toda eficacia los intereses del Fisco y constituye un medio de aseguramiento que está, si no obligatoriamente

impuesto a las autoridades ejecutoras, sí por lo menos reconocido en la Ley que norma el ejercicio de la facultad económico-coactiva... (Primera Época. Instancia: Sala R.T.F.F. Primera Época. Año II. No. s/n. Junio 1938. Tesis: I-TS-2669 Página: 2262)

3.6.2 Formalidades y Desarrollo del Embargo

El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación manifiesta, entre otras cosas, que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora, deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de embargo, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 del mismo código. De dicha diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

Como se hizo mención en párrafos precedentes, la identificación del ejecutor constituye un acto fundamental para la validez de la diligencia, toda vez que si incurre en alguna omisión referente a este aspecto, la misma y las subsecuentes serán declaradas nulas y por lo tanto la autoridad dejará de hacer efectivo el crédito de que se trate y de ejecutarse se estaría violando la garantía de seguridad jurídica de los gobernados; dicho que se robustece con la aplicación de la siguiente Tesis:

"IDENTIFICACIÓN DE EJECUTORES FISCALES.- CIRCUNSTANCIACIÓN EN EL ACTA CORRESPONDIENTE.-

Para que la identificación del personal que lleva a cabo la ejecución de requerimientos de pago y embargo cumpla con los requisitos legales establecidos en los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación, es preciso que en el acta pormenorizada que se levante con motivo de la diligencia, por analogía a la Jurisprudencia A-36 de este Tribunal, se consignen: a) el nombre y cargo del ejecutor; b) el número de oficio de comisión en el que se le autorizó a practicar la diligencia, así como el nombre y cargo del funcionario que expidió dicho oficio; c) el número o clave de la credencial que lo acredita como servidor público de la dependencia, entidad u organismo público que ordena la diligencia; d) la fecha de expedición y de vencimiento de la credencial y el nombre y puesto del funcionario que expidió ésta; por lo que en caso de faltar alguno de los datos anteriores, ha de considerarse fundado el concepto de impugnación por la ilegalidad en la identificación de los ejecutores. (1) (Quinta Época. Instancia: Segunda Sección R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año II. No. 16. Abril 2002. Tesis: V-J-2aS-8 ; Página: 7)

Una vez que el ejecutor se ha constituido en el domicilio del contribuyente y lo ha requerido del pago del crédito fiscal determinado y éste no haya sido cubierto, impugnado o garantizado, el ejecutor procederá a embargar bienes suficientes que garanticen el interés fiscal adeudado. Dicho que tiene como fundamento legal lo dispuesto por el artículo 151 que textualmente alude: "Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de

sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco;
- II. 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 permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el Registro Público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate...”

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de la diligencia compareciera el deudor, en tal caso se entenderá con él.

Situación última que considero como una inconsistencia que presenta dicho procedimiento, ya que si bien es cierto el contribuyente ha sido notificado por edictos, considero irreverente el hecho de entender el embargo con la autoridad municipal del lugar donde se encuentren los bienes propiedad del ejecutado, puesto que implica un estado de indefensión tal que el contribuyente en sí mismo

no tendrá la oportunidad de hacer valer los derechos que dentro del procedimiento de ejecución tiene, por lo que la autoridad municipal con la que se entienda tal diligencia será indiferente en hacer uso o no de los derechos que se establecen para tal diligencia, ya que finalmente no es un asunto de su incumbencia puesto que no está siendo ejecutado en los bienes de su propiedad, a lo que el Código Fiscal de la Federación debería establecer que una vez que se llevo el requerimiento a través de edictos, situación que implica que el contribuyente se mantiene apático ante tal requerimiento y la consecuencia que tendría ante su omisión será realizar el embargo de bienes sirviendo los lineamientos que se establecen para las notificaciones por edictos, así la autoridad tiene una certeza mayor de que el ejecutado pueda tener conocimiento del procedimiento que se sigue en su contra; y, en última instancia que se entienda con el vecino más cercano al domicilio del contribuyente ejecutado apercibido que de no comparecer a deducir sus derechos en un determinado lapso de tiempo le serán embargado la totalidad de sus bienes de los cuales tenga conocimiento la autoridad, pues se le está concediendo al contribuyente la posibilidad de comparecer a manifestar lo que en derecho le convenga en tal procedimiento y éste no lo hace, la autoridad debe velar por la salvaguarda de la facultad económica-coactiva de la que goza, asegurando con esto la recuperación de las contribuciones omitidas, situaciones que implican la equidad procesal de los intervinientes en el procedimiento.

Entre los requisitos que deben satisfacer las notificaciones especificados por el numeral 137 antes citado, señala lo siguiente: "cuando la notificación se

efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará un citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente. Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que éstos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora...”

En referencia a los citatorios y por consecuencia a las notificaciones, me parece muy atinado que si el contribuyente no se encuentra se deje el citatorio correspondiente para que lo espere a una hora y día determinado, siempre y cuando éstos sean hábiles, aunque no olvidemos que en ocasiones excepcionales, la autoridad está facultada para habilitar días y horas con el fin de que se practique la diligencia con el propio contribuyente, esto con el objetivo de garantizar que sea del conocimiento de dicho particular y que la diligencia que se practica se entienda personalmente con él.

En lo tocante al acta pormenorizada que se levantará con motivo de dicha diligencia, deberá contener los siguientes requisitos:

- a) Constar por escrito en documento impreso o digital;
- b) Señalar la autoridad que lo emite;

- c) Estar fundado, motivado y expresar la resolución , objeto o propósito de que se trate;
- d) Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

De lo mencionado se desprende que el embargo se llevará a cabo en el lugar que el contribuyente deudor señalo como su domicilio, a lo que el ejecutor se constituirá en dicho recinto. La diligencia de embargo puede realizarse simultáneamente con la notificación del requerimiento de pago, en días y horas hábiles.

Ahora bien, dentro de las formalidades que se deben cumplir en el desarrollo de la diligencia de embargo se procurará no embargar bienes de fácil descomposición, deterioro o materias inflamables, para lo que el ejecutor deberá informar a la persona con la que se entienda la diligencia, que tiene derecho a señalar los bienes sobre los cuales se tramará el embargo, mismos que deben ser de fácil realización o venta, debiendo seguir el siguiente orden (Art.155):

- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios,
- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones de reconocida solvencia;

- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores;
- Bienes inmuebles, caso en el que deberá manifestar si presenta cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal.

De igual forma, el contribuyente tendrá el derecho de señalar dos testigos, y si no lo hiciera o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Lo aludido en los párrafos anteriores, constituye los derechos que tiene el contribuyente dentro del desarrollo de la diligencia de embargo, por lo que el particular en cuestión debe hacer uso de ellos, ya que si no lo hiciera el ejecutor hará constar dicha situación en el acta respectiva que para tal efecto se levante, sin que negativa de hacer uso de los derechos en mención por parte del contribuyente traigan como consecuencia la contravención a lo establecido por la ley fundamental y la ley secundaria que rige la materia.

El artículo 156 del Código Fiscal de la Federación establece que el ejecutor tiene facultad para señalar bienes, sin sujetarse al orden establecido en el artículo que le precede, cuando el deudor no ha señalado bienes suficientes a juicio del mismo ejecutor o no haya seguido el orden citado, si no ha seguido el orden

prescrito o si, teniendo otros bienes susceptibles de embargo, señalare bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora o que ya reporten cualquier gravamen real. En caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los **15 días** siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.

Los bienes que se encuentran exceptuados de embargo conforme al artículo 157 de la ley de la materia son los siguientes:

- 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 mobiliario 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 conforme a las leyes;
- 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.

En el supuesto de que iniciado el procedimiento administrativo de ejecución, la persona con la que se entienda la diligencia impida materialmente el acceso al ejecutor al domicilio fiscal o al lugar en el que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera, solicitará previamente, el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar a cabo dicho procedimiento. Situación que deberá asentarse en el acta.

Si las circunstancias así lo ameritan, me parece conveniente que el Código en el articulado respectivo lo regule, toda vez que si bien es cierto se debe garantizar el exacto cumplimiento de la ley sin contravenir la esfera jurídica del gobernado, lo es tan bien, que existen situaciones en las que el ejecutor debe

hacer uso del apoyo de otra autoridad diversa de la administrativa y no solo en lo referente al impedimento para ingresar al recinto donde se encuentran los bienes susceptibles de embargo, sino que sucede que el propio ejecutor puede correr riesgo ante las reacciones que pueden llegar a suscitarse por parte del propio contribuyente o de la persona con quien se entienda la diligencia. Por lo cual, considero un acierto total de parte de la autoridad administrativa, que además de regular el procedimiento haga referencia al uso, excepcionalmente, del apoyo de alguna autoridad diversa de ella, así se protegen los intereses de las partes dentro del procedimiento.

Si la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas del inmueble que se señalen para el embargo o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, ante la presencia de dos testigos el ejecutor y previo acuerdo fundado del administrador, hará que sean rotas las cerraduras, a efecto de que el depositario tome posesión del inmueble, o en su caso para que se continúe la práctica de la diligencia. Si no fuere posible romper las cerraduras el mismo ejecutor tramará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora. Se requerirá al contribuyente para que dentro del término de 3 días hábiles siguientes, se presente a la oficina ejecutora con el objeto de abrirlos y cuando se presente para abrir los bienes sellados, se procurará hacerlo ante la presencia de dos testigos y se levantará acta circunstanciada, y en caso de no presentarse, se abrirá por un experto designado por la propia oficina, ante la presencia de dos testigos, asentando en el

acta dicho requerimiento. Si no fuera factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabaré el embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su rompimiento se seguirá a lo estipulado en renglones anteriores.

El ejecutor deberá considerar que los bienes a embargar sean suficientes para cubrir el monto del crédito fiscal, sus accesorios, así como los gastos de ejecución que se generen, incluyendo los recargos de los doce meses siguientes.

Respecto a esta mención, debo manifestar que efectivamente el ejecutor deberá señalar bienes que a su criterio sean suficientes para garantizar el total del crédito fiscal adeudado, pero para esto considero que la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debería capacitar a sus ejecutores con la finalidad de que los últimos tengan por lo menos una noción del valor de los bienes embargados, no refiero la presencia de peritos, situación que por su naturaleza no es viable ya que implica además de ser un gasto excesivo para la Administración, no es factible que los peritos pudieran concurrir a cada diligencia de embargo que se lleve a cabo, tomando en consideración que el número de diligencias que realizan diariamente es cuantioso, consecuentemente se necesitaría una notable cantidad de peritos para que pudieran concurrir a dichas actuaciones; ante esta circunstancia por lo menos los ejecutores deberían tener un conocimiento mínimo respecto del valor de los bienes que se embargan, así se otorga un grado mayor de seguridad jurídica al ejecutado.

Continuando en los términos anteriores, los gastos de ejecución que se aluden, mismos que están regulados por el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación son excesivos, ya que constituye una cantidad más acumulada a la totalidad del crédito fiscal e implica una menor probabilidad de pago por parte del contribuyente deudor, circunstancia por la cual es conveniente su derogación, que como se hace mención es un exceso que esto sumado a las multas, recargos y actualizaciones implica una cantidad monetaria considerable para que el contribuyente pueda cubrir cabalmente su adeudo y por lo tanto la Autoridad Hacendaria corre el riesgo de perder dicho crédito ante la imposibilidad del ejecutado de pagarlo.

Al término de la diligencia de embargo, se levantará acta pormenorizada que deberá contener las razones por las que se practicó la misma, las circunstancias en que se desarrolló, el inventario pormenorizado de los bienes embargados señalando las características físicas de los objetos (modelo, estado físico de los bienes, etc.), así como los fundamentos legales para la realización de dicha diligencia, debidamente firmada por el ejecutor, así como el nombre y firma de las personas que en ella intervinieron, de la cual se entregará copia a la persona con la que se entendió la diligencia. En caso de que la persona con la que se entendió la diligencia se niegue a firmar o se niegue a recibirla, se hará constar en el acta tal circunstancia, debiendo señalar además el nombre completo de las personas, en su caso, relación o parentesco con el contribuyente, así como los rasgos fisonómicos de la persona.

Cuando los bienes embargados son muebles, inmuebles, derechos reales sobre ellos, o negociaciones de cualquier género, el embargo debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad o en el de Comercio para que surta efectos posteriores frente a terceros.

La inscripción que se menciona esta basada en la preferencia que tiene el Fisco Federal respecto de otros créditos a excepción de los laudos laborales, salarios de trabajadores, patrimonio familiar, etc, siempre y cuando éstos hayan sido inscritos con anterioridad a la fecha en que haya surtido efectos la notificación del crédito fiscal.

La guarda de los bienes que se embarguen dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se dejarán bajo la guarda de los depositarios que se hicieren necesarios. Tiene el carácter de **interventor** encargado de la caja cuando el objeto embargado es una negociación comercial, agrícola o industrial, y de **administrador**, cuando el objeto que se embarga sea un bien raíz.

El ejecutor nombrará a los depositarios quienes desempeñarán su cargo de acuerdo con las disposiciones fiscales. El propio contribuyente deudor o ejecutado puede fungir como depositario de los bienes, a menos que dichos bienes sean de fácil transportación, caso en que la autoridad podrá llevar a cabo la extracción de los mismos, los cuales transportará hasta su domicilio.

El depositario debe aceptar el cargo y se debe dejar constancia de este hecho en el acta respectiva, motivando detalladamente las causas por las cuales se hace la designación, asentando nombre y domicilio de esa persona, la cual deberá identificarse plenamente y firmar de conformidad del cargo conferido; así mismo, se le debe hacer del conocimiento las obligaciones y penas que para tal efecto surjan conforme al artículo 112 del Código Fiscal de la Federación.

En tratándose de bienes inmuebles o negociaciones, como se mencionó, los depositarios tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja y tendrán las siguientes obligaciones:

- a) El interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, deberá retirar de la negociación el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación;
- b) El interventor administrador:
 - Rendirá cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora;
 - Recaudará el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

El cambio o remoción al cargo del depositario es libre y discrecional para la autoridad, ya que podrá hacerlo sin contravención alguna a las disposiciones fiscales aplicables. Dicho cambio deberá hacerse por escrito y notificarse por separado con la nueva designación que se haga al depositario que a partir de ese momento comenzará sus funciones, cumpliendo dicho escrito y notificación con las formalidades establecidas para todo acto de autoridad.

La remoción del cargo de depositario se debe a que a juicio de la autoridad administrativa el depositario designado esta infringiendo alguna obligación conferida o no esté cumpliendo debidamente su encargo, tomando en consideración que dicho cargo es una gran responsabilidad, ya que el incurrir en el incumplimiento de este compromiso puede desembocar inclusive en un delito fiscal.

Las personas designadas como depositarios, interventores o administradores deberán reunir los siguientes requisitos:

- a. Tener su domicilio dentro de la circunscripción territorial en la que se encuentre ubicado el bien inmueble o la negociación embargada, con excepción de que el depositario sea el contribuyente o su representante legal;
- b. Satisfacer los requisitos mínimos de: capacidad e idoneidad, solvencia moral y económica, así como disponer de tiempo necesario para el desempeño de la función

En atención a lo dispuesto por el artículo 171 del Código Fiscal de la federación, la intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiere satisfecho o cuando de conformidad con tal ordenamiento se haya enajenado la negociación. Situación última en la que la oficina ejecutoria comunicará el hecho al Registro Público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

3.8 El Avalúo

Jesús Quintana Valtierra al citar a Sergio F. De la Garza define a la valuación “como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa” (Quintana: 1997: 223)

Al respecto el artículo 175 del Código reglamentario de la materia expresa que la base para la enajenación de los bienes embargados será el del avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el Reglamento de dicho código y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará el avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado. Es aplicable la siguiente tesis jurisprudencial:

NOTIFICACIONES PERSONALES TRATANDOSE DEL AVALUO PRACTICADO POR LA AUTORIDAD FISCAL A LOS BIENES EMBARGADOS DEL CONTRIBUYENTE.- NO PUEDE ESTIMARSE COMO TAL LA QUE SE LLEVA A CABO CON EL INTERVENTOR DESIGNADO POR ESA AUTORIDAD.-

En

términos del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, cuando la autoridad fiscal y el contribuyente al cual se le hayan embargado bienes inmuebles por adeudos fiscales a su cargo no lleguen a un acuerdo sobre el valor de dichos bienes, esa autoridad practicará avalúo pericial que deberá notificar personalmente al embargado a efecto de que en un plazo de 10 días lo impugne, y que de no hacerlo así, se le tendrá por conforme con el mismo. Por su parte, el artículo 137 del mismo ordenamiento, establece cual es la mecánica que deben seguir las autoridades para llevar a cabo una notificación de carácter personal, procedimiento que resulta aplicable a las notificaciones personales de los avalúos antes citados, dado que dicha disposición es aplicable a cualquier diligencia de notificación de un acto de autoridad administrativa. Empero, cuando esta diligencia de notificación se realiza, con el interventor designado por la propia autoridad fiscal en la negociación del contribuyente, no puede estimarse hecha la notificación en forma personal, pues para considerarla efectuada es necesaria la presencia de dos personas independientes entre sí, autoridad y contribuyente, donde el primero hace del conocimiento del segundo un acto emitido por aquél, en tanto que de notificarse al interventor designado por la propia autoridad fiscal, realmente se está notificando a sí mismo, con lo cual no se cumple con el propósito de la norma de darle a conocer directamente al contribuyente un acto

que le afecta (Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F.: Año VIII. No. 89. Mayo 1995. Tesis: III-PSS-454 Página: 8)

Atendiendo a lo aludido, el avalúo implica la base para la postura legal en la enajenación de los bienes embargados, por lo que la autoridad deberá enviar el oficio respectivo al ejecutado a fin de que de mutuo acuerdo fijen la base de enajenación y ante la negativa del particular, situación que ocurre generalmente, la propia autoridad nombrará perito autorizado para que emita el avalúo correspondiente sobre el bien a enajenar.

Si el embargado o terceros no estuviesen conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación dentro de los 10 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de dicha valuación, debiendo designar en el mismo perito de su parte. Cuando el embargado o los terceros no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador o no se presente el dictamen dentro de los plazos establecidos, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

Efectivamente, el ejecutado o los terceros podrán interponer los medios de defensa que otorga la ley, cuando consideren que el avalúo no este apegado al valor real del bien, conforme al artículo 4 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, o por el simple hecho de considerar que dicho avalúo no se realizó con las formalidades o en los términos que especifica el ordenamiento respectivo

para tal efecto. Si el ejecutado, al notificársele el avalúo se mantiene omiso a él, automáticamente se tiene por aceptado y por lo tanto adquiere un carácter definitivo.

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado por el citado artículo, la autoridad ejecutora dentro del término de 6 días designará un perito tercero y el avalúo que determine dicho perito será el que fije la base para la enajenación de los bienes.

Dicha situación se conoce comúnmente como el “perito tercero en discordia”, mismo que se apegará a cualquiera de los avalúos emitidos con anterioridad o determinará el propio y éste último será el que sirva de base para la venta de los bienes.

El perito designado deberá rendir su informe en un término de 10 días si se trata de bienes muebles; 20 días si son inmuebles; y, 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

Términos apropiados ya que es tiempo suficiente para que el perito designado emita su valuación, especificando un término diferente para cada uno de los objetos, según sean los bienes embargados.

3.9 Remate y Adjudicación

En sentido gramatical, el vocablo "remate" significa finiquitar, concluir, terminar. Por otro lado, también implica la diligencia misma de la almoneda o subasta pública.

Para Armando Porras y López el remate se integra de dos situaciones jurídico-procesales que están íntimamente unidas, constituyendo la fase final del procedimiento administrativo de ejecución: la subasta pública y la adjudicación.

Criterio que es apropiado, ya que en simples líneas se resume la finalidad específica que persigue el procedimiento administrativo de ejecución, la cual es, una vez trabado el embargo, si el contribuyente aun no paga se rematen los bienes y su producto se destine a cubrir el crédito fiscal, porque no se olvide que el contribuyente hasta antes de ser fincado el remate puede pagar el crédito determinado a su cargo mas las respectivas actualizaciones generadas durante ese lapso de tiempo transcurrido.

El remate, también denominado enajenación forzosa, es el acto central y decisivo del procedimiento administrativo de ejecución, a fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal.

Jesús Quintana Valtierra explica la naturaleza jurídica del remate, argumentando que es un acto complejo, con unidad de tiempo y que está integrado por tres declaraciones de voluntad: a) el órgano o su titular propone la venta al concurrente que ofrezca el precio más elevado; b) los asistentes realizan sus ofertas, en las que aceptan la realizada por el órgano; y, c) una declaración del órgano en virtud de la cual, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido.

En la explicación que antecede se resume de manera específica y concreta el desarrollo del remate, que efectivamente implica la declaración de la voluntad de los que en él intervienen, elemento fundamental para llevar a cabo dicho procedimiento.

En la subasta participan como sujetos, el jefe de la oficina ejecutora, el cual dirige el procedimiento con carácter de autoridad; los postores, que son aquellos interesados en la adquisición de los bienes y que pueden actuar en nombre propio o en representación de otra persona, legitimándose mediante el depósito del 10% de la postura legal para participar en la subasta y, los acreedores del deudor que tengan gravámenes reales a su favor en su caso. Estos últimos previamente notificados por la autoridad ejecutora.

Esta estrictamente prohibido que adquieran los bienes objeto del remate, por sí o por interpósita persona, los jefes de las oficinas ejecutoras y personal de

las mismas, así como todos aquellos que hubieren intervenido por parte del Fisco federal en el procedimiento administrativo de ejecución.

Esta mención tiene su razón de ser, en que la autoridad que es un sujeto activo dentro del remate, que como se hizo mención en renglones anteriores, es la que dirige el procedimiento de remate y esto le impide obligadamente a ser participe de ello ya que traería como consecuencia que juegue un papel de autoridad y parte, situación que está estrictamente prohibida en las leyes de la materia.

El remate podrá ser convocado:

1. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base de enajenación;
2. En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento;
3. Cuando el embargado no proponga comprador;
4. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

El remate deberá ser anunciado para que logre su fin el cual se traduce en obtener el mejor rendimiento de los bienes embargados, en beneficio del Fisco y del propio deudor. La enajenación de bienes se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.

Lo transcrito implica la reforma que se hizo al Código Fiscal de la Federación para el año 2004, reforma inapropiada parcialmente: por una parte, del remate se obtendrá el beneficio para el Fisco, finalidad que persigue en si todo el procedimiento administrativo de ejecución, la cual se traduce en recuperar el importe del crédito fiscal adeudado por parte del contribuyente, pero el hecho de que la subasta se realice a través de medios electrónicos, es inconveniente aún, dado el grado de desarrollo, sobre todo en lo que a cultura fiscal se refiere es todavía muy pobre, lo anterior aunado al gran índice de analfabetismo que impera en México, no es viable dicha reforma puesto que el uso de los medios electrónicos no es altamente frecuente dentro de la población mexicana; en dichas condiciones, la subasta realizada a través de los medios electrónicos implica gran incertidumbre en el contribuyente de la enajenación del bien que le fue embargado y con esto la segura adjudicación por parte del Fisco en un valor menor, situación que se estudiará con posterioridad.

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 primera convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del periodo 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.

La convocatoria deberá fijarse en sitio visible y usual de la oficina exactora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente. Dicha convocatoria se dará a

conocer en la página electrónica de las autoridades fiscales, además se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

Como se alude, la utilización de medios electrónicos para efectos de la convocatoria es un absurdo por parte de los legisladores, ya que el uso por parte de los particulares de dichos medios no es de gran escala, tomando en cuenta que el número de contribuyentes no letrados es aún elevado, circunstancia es en perjuicio del propio Fisco, ya que el número de concurrentes será menor que de hacerlo de forma "tradicional", es decir, con publicaciones en lugares visibles, periódicos, etc., circunstancia que traería como consecuencia un grado mayor de difusión y por lo tanto la seguridad de enajenación de los bienes a rematar y por supuesto, la recuperación de la totalidad de los impuestos adeudados, ya que de la enajenación que se realice a los posibles compradores, se logrará la obtención de una cantidad monetaria mayor que cubra con mayor seguridad la totalidad del crédito de que se trate.

Como se mencionó en el apartado respectivo, la base para el remate es fijada por peritos designados por el deudor y por la oficina ejecutora, que valúan o tasan los bienes embargados; aun así, mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Se considera postura legal por parte de los interesados en el bien objeto de remate, aquella que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base del remate.

La postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal. Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados. Dichas posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas. Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al 10% del valor fijado a los bienes de la convocatoria.

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

El documento digital donde se haga la postura deberá contener los siguientes requisitos:

- I. Nombre, nacionalidad y domicilio del postor, clave del registro federal de contribuyentes;
- II. Cantidad que se ofrezca

- III. Numero de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán las cantidades que se hubieran dado en depósito;
- IV. Dirección de correo electrónico
- V. Monto y número de transferencia electrónica de fondos que haya realizado

La utilización de la red reitero una vez mas, no es conveniente aun en nuestro país para ninguna de las partes, ya que es una forma utilizada por los países de primer mundo y como resulta lógico México aún es un país en vías de desarrollo. La autoridad argumenta que existen medios o módulos de orientación, mismos que están fijados por ella misma, pero aquí he de hacer hincapié que puede existir la posibilidad inminente de que la autoridad actúe a su libre arbitrio aprovechándose de la situación de ignorancia tal vez de los particulares y no conforme con esto, considero que estaría jugando un doble papel dentro del procedimiento: parte y autoridad al mismo tiempo.

Cada subasta tendrá una duración de 8 días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer días y concluirá a las 12:00 horas del octavo día. En tal periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas.

Puede suceder que en la primera almoneda no concurren postores y, consecuentemente, no se finque el remate; por lo que deberá ordenarse una

segunda almoneda, misma que se celebrará dentro de los 15 días siguientes, siguiéndose los mismos lineamientos que para la primera.

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

Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, la autoridad podrá enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes, sin que sea necesario que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate.

La autoridad podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo; en estos casos, se suspenderán provisionalmente todos los actos tendientes al cobro total del crédito fiscal, puesto que si el bien no cubre la cantidad total adeudada, la autoridad fiscal procederá de inmediato a una ampliación de embargo, con el fin de cubrir el restante de dicha cantidad; así como la causación de recargos y la actualización de los accesorios. Para tales efectos, dicha autoridad considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo y, en su caso, mediante convenios internos que realiza la propia administración con instituciones de beneficencia, podrá donarlo para obras o servicios públicos.

El hecho de que la autoridad se adjudique el bien al 50% de su valor es irreverente y en total perjuicio del embargado, ya que adjudicándose la autoridad el bien con esa rebaja, resulta obvio que la probabilidad de que el producto de ello no cubra la totalidad del crédito adeudado, por lo que considero que dicha adjudicación a tal precio resulta en total perjuicio para el contribuyente; esto aunado a que la valuación de los bienes por parte de los peritos es muy por debajo del precio de mercado de los bienes objeto de avalúo, por lo que es tolerable la rebaja del 20% pero del 50% es excesiva, y por lo tanto si no se cubre la totalidad del crédito se iniciará nuevamente el procedimiento administrativo de ejecución en contra del ya ejecutado mediante una ampliación de embargo, por la cantidad que resulte faltante de la totalidad del crédito determinado.

El postor y en cuyo favor se finco el remate incurre en el incumplimiento de sus obligaciones contraídas, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato a favor del fisco federal.

Situación totalmente aceptable, ya que como se desprende de lo ya estudiado, la autoridad deberá realizar gastos de publicación de la primera y segunda almoneda según sea el caso, en los diarios de mayor circulación, por lo que el 10% que depositó el postor que ha incumplido en sus obligaciones contraídas, serán aplicadas a la recuperación de los gastos realizados por la Autoridad Fiscal.

Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos efectuada conforme a las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Tan pronto como el postor cumpla con lo dispuesto en lo anteriormente citado, deberá concurrir el contribuyente para que dentro del plazo de 3 días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía. Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, junto con la documentación mencionada, los bienes que le hubiere adjudicado.

Para la enajenación de bienes inmuebles, el postor seguirá los mismos lineamientos que para los bienes muebles, es decir, la transferencia electrónica de fondos, etc. Sólo que en tratándose de inmuebles, el postor designará notaria, se citará al ejecutado para que dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que si no lo hace, de igual manera, el jefe de la oficina exactora lo hará en su rebeldía.

La aplicación del pago prevista por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación que establece: "...los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos

más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de Ejecución
- II. Recargos
- III. Multas...”

El acta de adjudicación debidamente firmada por el jefe de la oficina ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y se el documento publico que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

Después de haberse efectuado la aplicación del producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación de los bienes, las cantidades excedentes deben ser entregadas al embargado, salvo que medie otra orden escrita de autoridad competente o que el propio contribuyente acepte por escrito que se haga entrega parcial o total del saldo a un tercero.

Transcurridos dos años contados a partir de la fecha en que los excedentes estén a disposición del contribuyente, sin que este lo retire, pasarán a propiedad del fisco federal. Estará a su disposición, a partir del día siguiente a aquél en se le notifique personalmente la resolución correspondiente.

CAPITULO 4: MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

4.1 Generalidades de los Recursos

Atendiendo a los conceptos de legalidad y debido proceso que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en sus artículos 14 y 16 es de vital importancia la regulación dentro de los ordenamientos fiscales de los medios de impugnación o de defensa que tienen los contribuyentes para manifestar su desacuerdo contra algún acto de autoridad que se considere ilegal, por lo que el objetivo primordial de dichos medios de defensa es la revisión de dichos actos para asegurar que su realización sea conforme a las formalidades, contenidos y fines que las propias leyes establecen.

Así tenemos que por recurso debe entenderse "el medio del cual disponen los particulares para impugnar administrativamente los actos y resoluciones emitidos por autoridades fiscales, que consideren ilegales" (Fernández: 2002: 382)

Para que se haga valer un recurso administrativo, éste debe estar establecido en una ley, debidamente reglamentado y existir una resolución administrativa que se considere causa perjuicio al contribuyente; en estos términos

se debe establecer como elementos indispensables para la procedencia de los recursos los siguientes:

- a) Un acto administrativo procesal o definitivo emitido por el Servicio de Administración Tributaria;
- b) Un interés jurídico lesionado. Es el desconocimiento de un derecho establecido por la ley y por consecuencia la causación de un perjuicio personal, directo y actual;
- c) Previsión en la ley. Dicho recurso y su procedencia deberán estar previsto en una ley;
- d) Instancia de parte. Su inicio solo se puede producir a través de la instancia de parte;
- e) Procedimiento Administrativo. Dicho procedimiento se desarrollará ante la propia Administración, de ahí que deviene su naturaleza administrativa.

4.2 Recurso de Revocación. Procedencia

El artículo 116 del Código Fiscal de la Federación establece: " Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se interpondrá el recurso de revocación". De igual manera, el artículo 117 expresa específicamente su procedencia, siendo:

I. Contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos
- b) nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley
- c) dicten las autoridades aduaneras
- d) cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal...

II. Los actos de autoridades 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;
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley;
- c) Afecten el interés jurídico de terceros;
- d) Determinen el valor de los bienes embargados

Dicho recurso de revocación tiene como característica particular la optatividad que tiene el particular para impugnar los actos administrativos por medio tal recurso antes de acudir directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Lo anterior implica que el contribuyente puede promover el juicio de Nulidad ante dicho tribunal, sin tener que agotar o tramitar previamente el recurso de revocación.

Así mismo deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez a través de la misma vía (artículo 125).

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante quien emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Precepto con la que la sustentante no concuerda, puesto que lo más conveniente es que dicha disposición establezca que el envío sea del domicilio fiscal propiamente dicho y no desde su residencia, término último que se considera ambiguo para los efectos de tal mención.

Si el particular afectado fallece durante el plazo mencionado, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la

sucesión. En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por la autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente.

El escrito de interposición del recurso deberá contener requisitos específicos establecidos por los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación, siendo los que a continuación se mencionan:

- Constar por escrito
- Indicar el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para efectos de determinar la competencia de la autoridad administrativa y la clave que le corresponda en dicho registro;
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción
- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas;
- La resolución o el acto que se impugna
- Los agravios que le cause la resolución o acto impugnado
- Las pruebas y los hechos controvertidos que se trate
- La firma del interesado o en su caso huella digital, o bien por quien legalmente esté autorizado para ello

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan pruebas, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del término de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si no cumple con la presentación de los agravios que le cause la resolución, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado; si el requerimiento se refiere a los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

El escrito de presentación del recurso deberá de ir acompañado de la siguiente documentación:

- I. Los que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales;
- II. El documento en que conste el acto impugnado
- III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta
- IV. Las pruebas documentales que ofrezca.

Documentos que podrán presentarse en copia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que sean presentados en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al

contribuyente la presentación del original o copia certificada. Si se tratasen de documentos que no obren en manos del recurrente, si éste no pudiese obtenerlos, deberá de señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible.

El recurso de revocación es improcedente en los supuestos que contiene el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, siendo:

- a) Que no afecten el interés jurídico del recurrente
- b) Que sean resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de sentencias
- c) Que hayan sido consentidos, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado para tal efecto
- d) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- e) Que siendo actos conexos, éstos hayan sido impugnados por vías diferentes
- f) Si son revocados los actos de autoridad
- g) Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

- h) Contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

4.2.1 Tramitación y Resolución del Recurso

En lo respectivo a la recepción de pruebas, en el recurso de revocación serán admisibles toda clase de pruebas a excepción de la testimonial y la de confesión de autoridades mediante la absolución de posiciones. Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

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. Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad. Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones relativas al Procedimiento Contencioso Administrativo o Juicio de Nulidad.

La autoridad deberá dictar la resolución y notificarla en un término que no exceda 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. En este supuesto el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o

impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado (mejor conocido como negativa ficta).

Dicha resolución se fundará en derecho y examinará todos y cada uno 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. La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar los motivos y precisar el alcance de su resolución.

La resolución que ponga fin al recurso podrá desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo en su caso; confirmar el acto impugnado; mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución; dejar sin efectos el acto impugnado; modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que no sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Por disposición expresa no se podrán revocar o modificar actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente y la resolución debe expresar con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

4.3 Juicio de Nulidad. Concepto y Procedencia

“El juicio contencioso administrativo, también conocido como Juicio de Nulidad, es 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.” (SAT: 2000: 1)

Dentro de las partes que integran el Juicio de Nulidad se encuentran establecidas por el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, siendo éstas las siguientes:

- I. El demandante
- II. Los demandados, quienes podrán ser:
 - a) la autoridad que emitió la resolución impugnada
 - b) el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa

- III. El titular de la Dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, PGR o PGJDF, de la que dependa la autoridad mencionada anteriormente
- IV. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante

Los juicios que se sigan ante el Tribunal Federal, se regirán por las disposiciones establecidas para tal efecto en el Código Fiscal de la Federación, a falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último no contravenga al procedimiento contencioso que establece el Código Fiscal.

En los casos en que la resolución impugnada afecte los intereses de dos o más personas, y éstas promuevan juicio, en el escrito inicial de demanda deberán designar un representante común que elegirán de entre ellas mismas, y si no lo hicieren, el magistrado instructor designará con tal carácter a cualquiera de los interesados.

Los asuntos ventilados en esta instancia no habrá lugar a la condenación en costas, cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

4.3.1 Demanda y Ampliación de Demanda

La demanda es un acto procesal donde se plantea al juzgador una petición sustentada en hechos y fundamentos de derecho, para que sea resuelta una vez que verifique los trámites legales correspondientes. Acto Jurídico que inicia el proceso (Sánchez: 2004: 288).

Las formalidades y requisitos que debe reunir el escrito de demanda serán:

- a) Firma. La demanda y toda promoción que se presente debe estar firmada por quien la formule, sin este requisito se tendrá por no presentada.
- b) Representación en Juicio. En materia fiscal no procede la gestión de negocios, por lo que quien promueva a nombre de otra deberá acreditar que la representación le fue otorgada antes de la presentación del documento correspondiente. La representación se debe acreditar mediante: escritura pública; carta poder firmada ante dos testigos, debidamente ratificada ante notario público.
- c) Designación de Abogados. Los contribuyentes pueden autorizar a los licenciados en derecho necesarios para que a su nombre reciban notificaciones, quienes además pueden hacer promociones de trámite, rendir pruebas, etc.
- d) Plazo para presentar la demanda. La demanda deberá presentarse directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y

cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada.

- e) Nombre y domicilio fiscal del contribuyente; domicilio para oír y recibir notificaciones.
- f) Identificación de la resolución que se pretende impugnar.
- g) Nombre de las autoridades demandadas
- h) Hechos que le dan motivo a la demanda
- i) Pruebas que se ofrecen. En tratándose de prueba pericial o testimonial, se deberán precisar los hechos sobre los que versarán, el nombre y domicilio del perito o de los testigos
- j) Los conceptos de impugnación
- k) Nombre y domicilio del tercero, en su caso

En tratándose de la omisión de nombre, domicilio, la resolución que se pretende impugnar y los conceptos de impugnación, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda; si se omiten los requisitos restantes el magistrado requerirá al promovente para que los señale dentro de cinco días, bajo el apercibimiento que de no hacerlo se tendrá por no presentada la demanda.

Los anexos que se deberán presentar con la demanda son:

- Copia de la demanda para cada una de las partes

- Copia de los documentos anexos para el titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Documento que acredita la personalidad
- Resolución que se pretende impugnar o copia de la instancia no resuelta por la autoridad, cuando se trate de negativa ficta
- La constancia de notificación, que consista en el citatorio previo y el acta respectiva
- El cuestionario que debe desahogar el perito, que debe ir firmado por el demandante
- El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial
- Las pruebas documentales que se estén ofreciendo en el escrito de demanda

La demanda puede ampliarse dentro de los veinte días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación del acuerdo que admita la contestación inicial de demanda, en los siguientes casos: se impugne una negativa ficta; se de a conocer el acto del que deriva la resolución impugnada y su constancia de notificación; en la contestación de la demanda se dé a conocer el acto administrativo que se pretende impugnar o su constancia de notificación; y, en la contestación se introduzcan circunstancias que no conocía el particular.

El artículo 202 del Código Fiscal de la Federación comprende los hipotéticos por los cuales resulta improcedente la demanda de nulidad. La actualización de tales supuestos tiene como consecuencia el que la Sala Fiscal se encuentre impedida para conocer y resolver el fondo del juicio, y por consecuencia se decreta su sobreseimiento. Los supuestos son:

- I. Cuando no se afectan los intereses jurídicos del demandante
- II. Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal
- III. Cuando se trate de actos que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el mismo Tribunal, siempre que coincidan las partes y se trate del mismo acto, aunque las violaciones alegadas sean diversas
- IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento
- V. Cuando el acto o actos impugnados sean materia de un recurso administrativo o juicio de anulación que se encuentre pendiente de resolución
- VI. Cuando el acto pueda impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de los que sean de interposición optativa
- VII. Cuando se trate de un acto conexo a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente
- VIII. Cuando se trate de actos que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial
- IX. Cuando se impugne un ordenamiento que contenga normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.

- X. No se hagan valer conceptos de impugnación
- XI. De las constancias de autos se desprenda que no existe el acto reclamado
- XII. Contra actos dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior

De acuerdo al artículo 203 del Código Fiscal de la Federación, el sobreseimiento procede en las siguientes hipótesis:

- Desistimiento del demandante
- Cuando se detecte la existencia de alguna de las causales de improcedencia citadas en el apartado anterior
- En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso
- Si la autoridad deja sin efecto la resolución impugnada
- En los casos que por disposición legal haya impedimento para resolver el fondo del asunto

Dicho sobreseimiento puede decretarse en forma total o parcial de acuerdo a las circunstancias del caso.

4.3.2 Contestación de Demanda y Su Ampliación

La contestación de la demanda es un elemento para que la autoridad encargada de la defensa jurídica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público logre que se reconozca la validez de la resolución impugnada, para lo cual deberá dar una adecuada contestación en defensa de los intereses del fisco federal.

La autoridad demandada debe contestar la demanda en un plazo de cuarenta y cinco días, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la demanda. La consecuencia legal de la no contestación a tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Los requisitos de la contestación de la demanda son los siguientes:

- a) Los incidentes de previo y especial pronunciamiento
- b) Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda
- c) Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, según sea el caso
- d) Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación

- e) Las pruebas que ofrezca. En tratándose se prueba testimonial o pericial, se precisarán los hechos sobre los que deba versar y se señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos requisitos se tendrán por no ofrecidas.

Al igual que en la presentación del escrito inicial de demanda, en la contestación se deberán anexar los documentos que a continuación se detallan:

1. Se debe acompañar copia de la contestación de demanda y de las pruebas ofrecidas para el demandante y para el tercero interesado
2. El documento que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio
3. Cuestionario de peritos, mismo que deberá ser firmado por el demandado
4. Las pruebas documentales que se ofrezcan

La contestación de la ampliación de la contestación de la demanda deberá realizarse dentro de veinte días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. En dicha contestación, el demandado deberá anexar los mismos requisitos anteriormente aludidos. Cabe señalar que en la ampliación de la contestación de la demanda, no se deben anexar los documentos que ya se hubieren acompañado al escrito de contestación de la demanda.

4.3.3 Tramitación del Juicio de Nulidad

Las prueba presentadas por las partes dentro del Juicio Contencioso tiene como finalidad la demostración idónea de sus pretensiones por lo que atendiendo a lo visto en los párrafos que anteceden su ofrecimiento en el escrito inicial de demanda o en su caso en la contestación es de vital importancia para los sujetos procesales.

De acuerdo al artículo 230 del Código Fiscal de la Federación, en el referido juicio se admiten toda clase de pruebas, excepto la de confesión por parte de las autoridades mediante la 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. En lo respectivo a las pruebas supervenientes, éstas se podrán ofrecer hasta antes de dictar sentencia, en este caso el magistrado ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.

Conforme al artículo 231 de la ley en mención, la prueba pericial se sujetará a lo siguiente: en 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, a fin de que cumplan con los requisitos, acepten y protesten el legal desempeño de su cargo; el magistrado instructor señalará día, lugar y hora para el desahogo de la citada prueba. De acuerdo a lo discernientes

por cada perito, el magistrado concederá un término de quince días para que rindan su dictamen.

La prueba testimonial se rige de acuerdo al artículo 232 en el que se estipula que se requerirá a la oferente para que presente a los testigos, de no poder presentarlos, el magistrado instructor los citará para que comparezcan el día que se señale para tal efecto. De los testimonios se levantará acta pormenorizada y podrán serles formuladas preguntas en relación directa con los hechos controvertidos.

La valoración de las pruebas dentro del procedimiento se hará de acuerdo a lo siguiente: harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridades en documentos públicos; pero si en estos se contienen declaraciones de verdad, los documentos solo prueban plenamente que se hicieron tales declaraciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado. Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectiva. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como de las demás pruebas quedará a la prudente apreciación de la sala.

4.3.4 De los Alegatos

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

4.3.5 La Sentencia

La sentencia se dictará por unanimidad de votos de los magistrados integrantes de la sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio. Para este efecto el magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción.

Las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado. Las sentencias definitivas que se dicten podrán:

- Reconocer la validez de la resolución impugnada

- Declarar la nulidad de la resolución impugnada
- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

4.3.6 La Excitativa de Justicia

El artículo 240 del Código Fiscal de la Federación establece que las partes podrán formular excitativa de justicia ante el presidente del Tribunal, si el magistrado responsable no formula el proyecto respectivo dentro del plazo señalado en el Código.

Recibida la excitativa de justicia, el presidente del Tribunal solicitará informe al magistrado responsable que corresponda, quien deberá rendirlo en el plazo de cinco días. El presidente dará cuenta al pleno y si éste encuentra fundada la excitativa, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado formule el proyecto respectivo. Si el mismo no cumpliera con dicha obligación, será sustituido en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En el supuesto de que la excitativa se promueva por no haberse dictado sentencia, a pesar de existir el proyecto del magistrado responsable, el informe se pedirá al Presidente de la Sala o Sección respectiva, para que lo rinda en el plazo de tres días, y en el caso de que el Pleno considere fundada la excitativa, concederá un plazo de diez días a la Sala o Sección, para que dicte la sentencia y si ésta no lo hace, se podrá sustituir a los magistrados renuentes o cambiar de sección.

Como se puede apreciar, el objetivo principal de la excitativa de justicia, es que los magistrados del Tribunal, emitan con oportunidad las sentencias correspondientes para garantizar una seguridad jurídica de los gobernados de la justicia pronta y expedita, conforme a lo establecido por el artículo 17 de la Constitución Federal.

4.3.7 De la Aclaración de Sentencia

La parte que estime contradictoria, ambigua u oscura una sentencia definitiva del Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa, podrá promover una sola vez su aclaración de sentencia dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos su notificación. La instancia deberá señalar la parte de la sentencia cuya aclaración se solicita e interponerse en la sala que dictó la sentencia, la que deberá resolver en un plazo de cinco días siguientes a la fecha

en que fue interpuesto, sin que pueda variar la sustancia de la sentencia. La aclaración de Sentencia no admite recurso alguno y su interposición interrumpe el término para su impugnación (artículo 239-C).

4.3.8 Los Recursos en el Juicio de Nulidad

4.3.8.1 Recurso de Reclamación

El recurso de Reclamación procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio; y, rechacen la intervención de un tercero.

Dicho recurso se debe interponer ante la Sala Regional respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución emitida por el magistrado instructor. Una vez interpuesto se ordena correr traslado a la contraparte por el término de quince días para que manifieste lo que a su derecho convenga y, transcurrido ese término y sin más trámite, la Sala debe resolver en un plazo de cinco días.

4.3.8.2 La Queja

En los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez ante la Sala del Tribunal que dictó la sentencia cuando la resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia y cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, para lo cual deberá haber transcurrido el plazo previsto por la ley (artículo 239-B).

4.3.8.3 Recurso de Revisión

El citado recurso procede de acuerdo con el artículo 248 del Código Fiscal, en contra de las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas. Dichas sentencias deben ser impugnadas por la autoridad, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa siendo ésta la local jurídica que se localice en la sede de la sala, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente, mediante escrito presentado ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que haya dictado el fallo, dentro del término de quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, en los siguientes supuestos:

- Sea de cuantía que exceda tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la sentencia
- Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a lo señalado anteriormente, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.
- Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, siempre que se refieran a: interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa; determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones; competencia de la autoridad que la haya dictado u ordenado; violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo; violaciones cometidas en las propias resoluciones; y, las que afecten el interés fiscal de la Federación.
- Que sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- Sea una resolución dictada en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre

el grado de riesgo de trabajo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos de trabajo.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. Si el particular interpuso Amparo Directo contra la misma resolución impugnada mediante recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión que decida el amparo.

4.3.8.4 Amparo Directo

De acuerdo al artículo 249 del Código Fiscal de la Federación y 158 de la ley de Amparo del Amparo Directo en materia fiscal, conocen los Tribunales Colegiados de Circuito.

Dicho juicio procede cuando las sentencias definitivas y resoluciones que pongan fin al juicio contencioso administrativo, dictadas por las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Pleno, mismas que se hayan pronunciado en primera instancia y sean adversas a los particulares, y por consecuencia, favorables a las autoridades, debido a que como se vio en el

apartado respectivo, la ley únicamente concede el Recurso de Revisión a las autoridades y no así a los particulares, situación en la que los particulares como se hace referencia, interpondrán el Juicio de Amparo Directo.

La demanda de Amparo Directo se debe formular por escrito conforme a los requisitos previstos por el artículo 166 de la Ley de Amparo, siendo:

- a) Nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva a su nombre
- b) Nombre y domicilio del tercero perjudicado
- c) La autoridad o autoridades responsables
- d) La sentencia definitiva que hubiere puesto fin al juicio constitutivo del acto o de los actos reclamados
- e) Fecha de notificación de la sentencia definitiva
- f) Los preceptos constitucionales cuya violación reclame y e concepto o conceptos de la misma violación
- g) La ley que en concepto del quejoso se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse, cuando las violaciones reclamadas se hagan consistir en inexacta aplicación de las leyes de fondo

Con la demanda deberá exhibirse una copia para el expediente de la autoridad responsable y una más para cada una de las partes dentro del juicio; copias que la responsable entregará emplazándolas para que, dentro de diez días comparezcan ante el Tribunal Colegiado a defender sus derechos. Cuando no se presenten la copias o no se presenten las necesarias, las Salas del Tribunal

Federal de Justicia Fiscal se abstendrán de remitir la demanda al Tribunal Colegiado, y de proveer sobre la suspensión, y mandará prevenir al promovente que presente las copias omitidas dentro del término de cinco días. Transcurrido dicho término sin presentarlas, la autoridad responsable remitirá la demanda, con el informe relativo, sobre la omisión de las copias, a dicho tribunal, quien tendrá por no interpuesta la demanda.

Al dar cumplimiento, la autoridad responsable remitirá la demanda dentro del término de tres días. Al mismo tiempo rendirá su informe con justificación, y dejará copia en su poder de dicho informe.

La Sala responsable del Tribunal Federal de Justicia Fiscal decidirá sobre la suspensión de la ejecución de la sentencia reclamada. Dicha suspensión se decretará a instancia del agraviado según lo dispuesto por el artículo 173 de la Ley de Amparo y surtirá efecto si se otorga caución bastante para responder de los daños y perjuicios que pueda ocasionar a tercero. El otorgamiento de la suspensión, implica suspender la sentencia fiscal y su ejecución.

Una vez recibida la demanda de amparo, el Tribunal Colegiado examinará la demanda relativa, y si encuentra motivos manifiestos de improcedencia, o que no se satisfizo los requisitos del 166 de la ley en mención, la desechará de plano y comunicará su resolución a la Sala Responsable del Tribunal Fiscal. No

encontrando motivo de improcedencia o defecto en el escrito, admitirá la demanda y mandará notificar a las partes el acuerdo relativo.

Según lo establecido por el artículo 184 de la ley de Amparo, el Presidente del Tribunal Colegiado, turnará el expediente dentro del plazo de cinco días al Magistrado relator que corresponda, a efecto de que formule por escrito el proyecto de resolución; así mismo, el auto por virtud del cual se turne el expediente al Magistrado relator tendrá efectos de citación para sentencia la que se pronunciará, dentro de los quince días siguientes, por unanimidad o mayoría de votos. Si el proyecto fue aprobado sin adiciones ni reformas, se tendrá como sentencia definitiva y se firmará dentro de los cinco días siguientes.

4.4 El Juicio de Amparo en Materia Fiscal

“En materia fiscal también opera tanto el Amparo Indirecto como el Directo, siendo este último, el más usual en la práctica forense mexicana respecto de la materia tributaria” (Sánchez: 2000: 1461)

4.4.1 Amparo Indirecto

Para su procedencia es necesario cumplir con el principio de definitividad de los recursos ordinarios.

En estos términos, el amparo indirecto en materia fiscal es procedente contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor, causen perjuicio al quejoso; contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación; contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio, que afecten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario, siempre que no se trate de juicio de tercería.

La demanda de Amparo deberá ser por escrito y cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 116 de la Ley de Amparo:

- I. Nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva a su nombre
- II. Nombre y domicilio del tercero perjudicado
- III. La autoridad responsable
- IV. La ley o acto que de la autoridad se reclame; manifestará bajo protesta de decir verdad cuáles son los hechos que le constan, mismos que constituirán los antecedentes del acto reclamado

- V. Los preceptos constitucionales violados que contengan las garantías individuales que estime violadas, así como los conceptos de violación.

Con la demanda de amparo se exhibirán sendas copias para las partes dentro del juicio de garantías.

La suspensión se decretará a petición del quejoso en tratándose de materia fiscal, según lo dispuesto por el artículo 124 de la Ley de la materia. Al conceder la suspensión el juez de Distrito, procurará fijar la situación en que habrán de quedar las cosas, y tomará las medidas pertinentes para conservar la materia del amparo hasta la terminación del juicio.

Promovida la suspensión, el juez de Distrito pedirá informe previo a la autoridad responsable, quien deberá rendirlo dentro de veinticuatro horas, en el cual la autoridad se limitará a expresar si son o no ciertos los hechos que se le atribuyen a la autoridad que lo rinde, y en su caso la cuantía que lo haya motivado. Transcurrido dicho término, con informe o sin él, se celebrará la audiencia dentro de setenta y dos horas, en la fecha y hora que se haya señalado en el auto inicial; audiencia en la que únicamente se podrá recibir las pruebas documentales o de inspección ocular que ofrezcan las partes. La falta de dicho informe establece la presunción de ser cierto el acto que se estime violatorio de garantías.

El quejoso podrá promover el incidente de suspensión en cualquier tiempo, mientras no se dicte sentencia ejecutoria.

El juez de Distrito examinará el escrito de demanda; y si encontrare motivo de improcedencia, la desechará de plano, sin suspender el acto reclamado; si hubiere alguna irregularidad en el escrito de demanda, el Juez de Distrito mandará prevenir al promovente por el término de tres días para que de cabal cumplimiento ante la prevención realizada. Si no subsana los requisitos omitidos, se le tendrá por no interpuesta la demanda. Si no se encuentra motivo de improcedencia se hubieran cumplido los requisitos de forma y de fondo en el escrito inicial de demanda, se admitirá la demanda y, en el mismo auto, pedirá informe con justificación a las autoridades responsables; señalará hora y día para la celebración de la audiencia, a más tardar dentro del término de treinta días. Dicho informe debe ser remitido en un término de cinco días, pero dicho plazo se podrá ampliar por otro término igual si el caso lo amerita.

Son admisibles toda clase de pruebas, excepto la de posiciones y las que fueren contra la moral y el derecho.

Abierta la Audiencia se procederá a recibir las pruebas, los alegatos por escrito y , en su caso el pedimento del Ministerio Público; acto continuo se dictará el fallo correspondiente.

CONCLUSIONES

Emanado de la realización de la presente investigación, se encontró que del material doctrinario disponible, los autores de los diversos textos son vagos y sutiles en lo que al estudio del Procedimiento Administrativo de Ejecución se refiere, avocándose de manera amplia en lo concerniente a las facultades de comprobación de la autoridad administrativa.

En estos términos y derivado del capitulado que se expuso con antelación, se observó que desde la antigüedad los tributos que se obtienen son utilizados para el beneficio de los núcleos de población. Así mismo, surgen las facultades de la autoridad tributaria, mismas que sirven de antecedente para la Hacienda contemporánea.

Con impuestos modernos, recaudación y formas de pago más sofisticados surge la potestad jurídica de la Autoridad Fiscal moderna para la recuperación de tributos y con ella la facultad del cobro coactivo hacia los contribuyentes.

En cumplimiento a las facultades discrecionales de las cuales goza la Autoridad Fiscal en la actualidad, que por su naturaleza están investidas de legalidad, existen diversos procedimientos de comprobación para la determinación de créditos fiscales; procedimientos que no violentan de manera alguna la esfera

jurídica de los contribuyentes, siempre y cuando dichos actos sean realizados y se ejecuten conforme a los lineamientos legales que las leyes contemplan.

Se tiene pues que, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público haciendo uso de las facultades aludidas, cumple con su cometido de la salvaguarda del erario del Estado, por lo que conforme a derecho inicia los diversos procedimientos que se mencionan en el apartado correspondiente para la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Tal y como se desprende del capítulo respectivo existen diversos procedimientos de comprobación fiscal, dentro de los cuales se tiene la autodeterminación, la revisión de gabinete, dictámenes elaborados por contadores públicos autorizados, la auditoría en sus diversas formas y finalmente el procedimiento administrativo en materia aduanera.

De los procedimientos contemplados, la autoridad determinará un saldo en contra del contribuyente supervisado, saldo que se denomina liquidación o resolución, el cual se debe pagar, parcializar o impugnar, caso último que el contribuyente considere vulnerada su esfera jurídica con dicha resolución y por lo tanto se contravengan sus garantías. Los medios de impugnación se hacen valer en el término de cuarenta y cinco días, dicho especificado por el Código Fiscal de la Federación.

Manteniéndose el contribuyente en una actitud apática ante la resolución determinada, la Autoridad Hacendaria comienza en su contra la facultad económica coactiva, regulada por el Código Fiscal de la Federación como Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La importancia del Procedimiento Administrativo de Ejecución radica en que a través de la ejecución forzosa, la Administración hace exigible el cobro de un crédito determinado, aun en contra de la voluntad del contribuyente.

Iniciado el cumplimiento forzoso y pasado por las etapas de iniciación la cual está compuesta con el mandamiento de ejecución y el requerimiento de pago, y si el contribuyente no acredita su pago, parcialización o en su caso la impugnación del crédito determinado, la Administración Fiscal embarga y remata los bienes propiedad del deudor, o bien los adjudica en favor del Fisco Federal, recuperando así los ingresos que originalmente debió percibir en un tiempo determinado.

Dicho procedimiento coercitivo lo hace efectivo a través de la vía ejecutiva, entendiéndose, que se actualiza sin la intervención de autoridad jurisdiccional alguna, puesto que carece de facultades para resolver el fondo de cuestiones administrativas.

Como se desprende del estudio del Procedimiento Administrativo de Ejecución, encuentran en su regulación inconsistencias jurídicas que de ser aplicadas por la Autoridad Hacendaria, dejan en incertidumbre jurídica al gobernado, contraviniendo de manera evidente las garantías de seguridad jurídica y legalidad estipuladas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Las inconsistencias que presenta el Procedimiento Administrativo de Ejecución traen como consecuencia el aprovechamiento de éstas por parte de los contribuyentes, traduciéndose en perjuicio para la Autoridad Administrativa, manifestándose la existencia evidente de un desequilibrio y desigualdad entre las partes en el citado procedimiento.

Se determina que las irregularidades que se encuentran dentro del procedimiento objeto de estudio, es perjudicial para los intervinientes dentro de la secuela procesal, puesto que implica la contravención de los derechos de los contribuyentes dentro del procedimiento y a la par, se materializa inminentemente el daño monetario que sufre la Hacienda pública del Estado.

Se concluye entonces que es de vital importancia la solución pronta y eficaz para la problemática que dio origen a la presente, soluciones que proponen el mejoramiento del proceso jurídico objeto de estudio dentro del desarrollo de la presente.

Surgiendo alguna causa de irregularidad dentro de las formas de comprobación o en el propio procedimiento de ejecución, el Código Fiscal de la Federación establece medios de defensa que tiene el contribuyente y la Autoridad cuando creen vulnerada su esfera jurídica, medios tales como el recurso de revocación, juicio de nulidad, amparo directo, recurso de revisión y amparo indirecto, según sea el acto de impugnación y su procedencia.

Finalmente se concluye que dentro de los procedimientos administrativos seguidos ante la Autoridad Hacendaria, es necesario que las partes estén en igualdad de circunstancias para con esto evitar el perjuicio de cada uno y por consecuencia mantener la armonía y equidad dentro de la secuela procesal, salvaguardando los intereses de cada uno sin violentar las prerrogativas de los intervinientes en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

PROPUESTA

Derivado del estudio del capítulo medular ya expuesto con antelación relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución, la propuesta principal dentro de la presente es el establecimiento de la equidad y armonía de las partes dentro de la secuela procesal, para ello se dan las soluciones que la sustentante considera convenientes para aportar al mejoramiento del desarrollo del proceso jurídico seguido a instancia de la Autoridad Hacendaria.

Como punto de partida, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que regula el Embargo Precautorio, que textualmente alude: "...Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

- I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación o de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.
- II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que esta obligado.

- IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento...”

Del análisis del texto legal se desprende que el Código Fiscal de la Federación es omiso en determinar específicamente, para efectos del embargo precautorio qué se entiende por las conductas relativas al riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes. En estos términos la crítica por parte de la sustentante es en el sentido de que dichos términos son similares a una conducta “abierta”, puesto que no establece de manera concreta y certera las definiciones de los términos que se emplean en dicho precepto legal, ocasionando incertidumbre jurídica en el contribuyente, pues ignora los argumentos legales de la autoridad para la realización del embargo precautorio, traduciéndose en una violación manifiesta de las garantías individuales del gobernado. Así mismo y en consecuencia de dicha actuación, el contribuyente podrá interponer los medios de defensa que prevé la ley y como los argumentos aludidos por éste son certeros deviene la revocación total de dicho embargo, puesto que la autoridad no tendrá los medios de prueba suficientes para la comprobación de la realización de las conductas aludidas por el artículo antes transcrito, traduciéndose en la pérdida del crédito fiscal.

En estos términos como solución a dicha inconsistencia, es la proposición de la reforma a la fracción II del mencionado artículo 145, reforma encaminada al establecimiento de un párrafo a la norma en mención en el que se especifique de manera concreta y certera qué se entiende para efectos del Código Fiscal de la Federación y por ende para efectos de la norma legal en cuestión, por las conductas tendientes a la enajenación, dilapidación u ocultación de los bienes, estableciéndose la reforma propuesta en los siguientes términos: “artículo 145 fracción II... Para efectos de esta fracción deberá entenderse:

- a) Por riesgo inminente, la realización de actos del contribuyente tendientes a sacar de su patrimonio los bienes muebles e inmuebles susceptibles de embargo, entendiéndose que el contribuyente anuncie la venta directa o indirectamente de dichos bienes (darlos en comisión a corredor público, anuncios clasificados, inmobiliarias, donarlos mediante celebración de contratos públicos o privados); por ocultación, el cambiarlos de domicilio sin que este sea el domicilio fiscal, les realice mejoras a éstos con las cuales cambien la imagen del bien embargado; y, por dilapidar, que despilfarre, maltrate o derroche, así como malgaste o venda por debajo de su valor real los bienes susceptibles de ser embargados.

Bajo estos argumentos el contribuyente tendrá la certeza jurídica de la actuación de la autoridad administrativa, actuación que estará investida de legalidad; por otro lado la Autoridad ya contará con un precepto legal específico y

por lo tanto argumentos válidos y certeros bajo los cuales amparará la legalidad de su diligencia, salvaguardando la segura garantía de los intereses fiscales.

El artículo 152 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación también relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución, a la letra dice: “Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor en cuyo caso se entenderá con él...”

Bajo estos lineamientos, es un absurdo total que una diligencia privativa de bienes como lo es el embargo se entienda con la autoridad municipal cuando el requerimiento se ha llevado por edictos, puesto que no es de incumbencia de dicha autoridad y por lo tanto será indiferente en el ejercicio de los derechos del contribuyente ejecutado que para tal efecto el procedimiento que nos ocupa prevé, consecuentemente se abstendrá de manifestar lo que en derecho favorezca a dicho contribuyente, por lo que la propuesta en este aspecto es la modificación de dicho artículo, en lo respectivo a tal notificación, estableciéndose que si ya se ha llevado a cabo el requerimiento de pago a través de edictos el embargo se sujete a los mismos lineamientos, así la autoridad tendrá certeza de hacer del conocimiento del contribuyente el procedimiento que se sigue en su contra y por lo tanto la comparecencia del mismo a la instancia de la Autoridad Administrativa.

La modificación que se propone a tal norma se establece dentro del segundo párrafo en los siguientes términos: "... Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia de embargo se realizará en los mismos términos, siguiendo los lineamientos que para tal efecto establece el artículo 140 de este ordenamiento, corriendo las erogaciones que realice la Autoridad Hacendaria a cargo del ejecutado, salvo que en el momento de iniciarse la publicación del embargo, compareciere el deudor, caso en el que se entenderá con él..."

Como se desprende de la realización de la diligencia de Embargo por parte de los ejecutores, el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación establece la obligatoriedad del pago de los gastos de ejecución señalándolo de la siguiente manera: "Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, para cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.
- II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal..."

Del análisis de dicho artículo se propone que su reforma sea parcial, puesto que los gastos de las fracciones a que se refiere el artículo en mención son excesivas, no así las erogaciones por concepto de convocatorias, publicaciones, remates, avalúos, etc., si se atiende a que como punto de partida, son excesivas puesto que de por sí ya es gravoso para el contribuyente dar cabal cumplimiento a la totalidad del crédito con las multas, recargos y sus respectivas actualizaciones y esto aunado a los gastos de cada diligencia que se realiza, la cantidad resultante es cuantiosa evitando así el acercamiento voluntario del contribuyente y por lo tanto se provoca la evasión fiscal por parte de éste, contraviniendo la pretensión de la segura recuperación de ingresos para la Federación. En segundo término y atendiendo a lo mencionado, es menester la percepción éstos la Arca Federal, por lo que la Autoridad Hacendaria, una vez trabado el embargo, realiza un sinnúmero de gastos y como es del conocimiento general, el financiamiento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es altamente gravoso para el Estado, por lo que con esta propuesta se pretende una pequeña salvaguarda “a los bolsillos” de las partes intervinientes dentro del procedimiento.

Dentro de la fase del remate y una vez satisfecho la convocatoria de las audiencias de primera y segunda almoneda respectivamente y como se desprende del artículo 191 en su párrafo tercero que a la letra dice: “La autoridad podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo... Para tales efectos, dicha 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 conforme a las leyes de la materia..."

Si atendemos a que generalmente el avalúo emitido por el perito designado para tal efecto es realizado por debajo del valor comercial del bien que se trate y ahora que si el bien embargado no es enajenado en primera o segunda almoneda, la autoridad Hacendaria se lo adjudicará al 50% de su valor; si resulta de dicha adjudicación la insuficiencia monetaria para cubrir la totalidad del crédito adeudado la autoridad procederá de inmediato a una ampliación de embargo por concepto del restante del crédito que no se cubrió, iniciándose inmediatamente a la reiniciación del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Conforme a lo establecido en las líneas que anteceden, se propone la reforma de dicho artículo, propuesta que encuentra fundamento en que puede representar perjuicios para ambas partes, pues si la autoridad se adjudica el bien al 50% de su valor, no percibe la totalidad del crédito adeudado, porque debe preverse la posibilidad de que el contribuyente ejecutado no cuente con mas bienes susceptibles para la ampliación del embargo, perdiendo así la autoridad la oportunidad de recuperar parte del crédito; en cambio, si se adjudica dicho bien conforme al valor pericial del dictamen emitido garantizará parte de la totalidad del crédito adeudado. Derivado de lo manifestado, se propone que en ningún momento se realice la rebaja del 50% del valor del bien embargado en tratándose

de la adjudicación a favor del Fisco Federal, sino que la adjudicación se realice conforme al valor pericial del avalúo.

Dentro de las reformas que sufrió el Código Fiscal de la Federación para el año 2004 por lo que ve a los lineamientos establecidos para el procedimiento de remate, regulado por el capítulo III Sección IV artículos 181, 182 y 183, el Poder Legislativo de la Unión, tuvo gran desatino en la reglamentación de los medios electrónicos en cuanto a dicho procedimiento se refiere, puesto que nuestro país no es de primer mundo y el índice de analfabetismo es aun considerable, lo que trae como consecuencia que gran porcentaje de los contribuyentes sean personas con escaso nivel escolar. El argumento de la autoridad es la existencia de módulos para la orientación a los contribuyentes, pero aquí se infiere que la autoridad Hacendaria está jugando un doble papel al convertirse en "autoridad y parte", por lo que en lo respectivo a este apartado, la propuesta es la no entrada en vigor de dichas reformas, pues no estamos en un país con gran desarrollo, por lo tanto el número de usuarios de los medios electrónicos es muy bajo, ya que resulta ilógico que si minimamente los contribuyentes saben leer y escribir pues su cercanía a la tecnología es aun muy por debajo de las expectativas de nuestro Congreso.

Como propuesta secundaria surgida durante la secuela de investigación de la presente, es el estudio y análisis del Procedimiento Administrativo de Ejecución en todas y cada una de sus etapas, esto a consecuencia de que el estudio

doctrinal de dicho procedimiento es sumamente escueto y vago, los estudiosos se limitan a la transcripción íntegra del articulado del Código Fiscal de la Federación que regula el procedimiento en mención sin entrar al estudio del fondo, que como se vio, contempla omisiones e inconsistencias que traen como consecuencia el perjuicio para las partes protagonistas del procedimiento en cuestión.

BIBLIOGRAFÍA

1. **CARRASCO IRARTE**, Hugo:
“Derecho Fiscal Constitucional”
Colección de Leyes Comentadas, Segunda Edición.
2. **CARRASCO IRIARTE**, Hugo (2003)
“Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales”
Editorial IURE Editores. Segunda Edición. México.
3. **CARVAJAL CONTRERAS**, Máximo (2002)
“Derecho Aduanero”
Editorial Porrúa. Décimo Primera Edición. México.
4. **CONSTITUCIÓN** Política de los Estados Unidos Mexicanos (2003)
Ediciones Leyenda. Primera Edición. México.
5. **DE LA GARZA**, Sergio Francisco (2002)
“Derecho Financiero Mexicano”
Editorial Porrúa. Vigésima Cuarta Edición. México.

6. **DELGADILLO GUTIERREZ**, Luis Humberto (1991)
"Principios de Derecho Tributario"
Editorial Limusa. Tercera Edición. México.

7. **FERNÁNDEZ MARTINEZ**, Refugio de Jesús (2002)
"Derecho Fiscal"
Editorial McGraw-Hill. Primera Edición. México

8. **FISCO-AGENDA** (2004)
Editorial Ediciones Fiscales ISEF. Trigésima Edición. México

9. **JURISPRUDENCIA** del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

10. "**LEY DE AMPARO**". (2001)
Cuadernos de Derecho
ABZ Editores. Año 8. Volumen 89. México

11. "**LEY ADUANERA**". (1998)
Cuadernos de Derecho
ABZ Editores. Año 5. Vol. XLVII. México

12. **LOMELI CEREZO**, Margarita (1998)
"Derecho Fiscal Represivo"

Editorial Porrúa. Tercera Edición. México.

13. **"MANUAL DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO"** (2003)

Servicio de Administración Tributaria

México.

14. **"MANUAL DEL JUICIO DE NULIDAD"** (2000)

Servicio de Administración Tributaria

México.

15. **OLIVERA TORO, Jorge** (1998)

"Manual de Derecho Administrativo"

Editorial Porrúa. Quinta Edición. México.

16. **PORRAS Y LOPEZ, Armando** (1977)

"Estructura Jurídica del Código Fiscal de la Federación"

Editorial Universitaria. Cuarta Edición. México.

17. **QUINTANA VALTIERRA, Jesús** (1997)

"Derecho Tributario Mexicano"

Editorial Trillas. Tercera Edición. México

18. **RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl** (1998)
"Derecho Fiscal"
Editorial Harla. Segunda Edición. México

19. **SANCHEZ LEON, Gregorio** (2000)
"Derecho Fiscal Mexicano"
Editorial Cárdenas. Décima Segunda Edición. México.

20. **SANCHEZ MARTINEZ, Francisco** (2000)
"Formulario Fiscal y Jurisprudencia"
Editorial Cárdenas. Quinta Edición. México.

21. **SANCHEZ MIRANDA, Arnulfo** (2004)
"Aplicación Práctica del Código Fiscal 2004"
Línea Universitaria. Tercera Edición. México.

22. **SERRA ROJAS, Andrés** (1996)
"Derecho Administrativo"
Editorial Porrúa. Décima Séptima Edición. México