

321969



**CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS DE
DERECHO**

ESCUELA DE DERECHO
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO
CLAVE 3219



ANALISIS PRACTICO DE LA GARANTIA DEL INTERES
FISCAL DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
DE EJECUCION QUE APLICA EL SERVICIO
DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA



TESIS PROFESIONAL
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
HANS HERMAN BERGER GUEVARA

ASESOR DE TESIS: LIC. ANGEL RICARDO CARBONELL PAREDES

MEXICO, D. F.

2005

m 347652



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

Mi primer Agradecimiento, a Dios.....

A mis padres Guillermo y María, por su amor, ejemplo, apoyo, aliento, dedicación, esfuerzo y confianza, por que este logro no es mío sino de ustedes, mi infinito agradecimiento.

A mi hermano Guillermo y a mi cuñada Annette, por todo el ejemplo y consejo que me han dado.

A mi hermano Héctor, por su invaluable apoyo, conocimiento y compañerismo.

A Carina Trujano, mi amor, por todo su amor, paciencia y ayuda desinteresada.

A mis familiares por todo lo que hemos vivido.

A mis maestros Licenciados Ricardo Carbonell y Alfredo Álvarez Narváez, por sus enseñanzas, ayuda y consejo.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo constituye un análisis en torno al Embargo que se practica dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, a fin de plantear algunos convenientes e inconvenientes tanto para el fisco como para los contribuyentes.

Lo anterior, dentro de un entorno en que la recaudación en México no corresponde a los hechos generadores de gravámenes fiscales que realizan los gobernados.

Utilizaremos el método deductivo ya que partiremos de conceptos generales para posteriormente abordar aspectos más específicos.

En ese sentido, en el primer capítulo vertiremos conceptos y doctrina que estimamos aplicables e importantes al tópico que nos ocupa.

En el segundo capítulo haremos un estudio de la normatividad que rige a la figura jurídica que nos ocupa, así como a las demás figuras que la rodean y le dan origen.

En el tercer capítulo, analizaremos las etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que es precisamente dentro de este que estudiamos a la Garantía del Interés Fiscal.

En el cuarto capítulo, abordaremos las distintas formas de garantizar el Interés Fiscal que marca la Ley, a fin de conocerlas y pondremos alguna figura ejemplificativa de una de estas formas y, señalaremos las principales diferencias de un Embargo en la Vía Administrativa y de un Embargo en Vía de Ejecución.

CAPÍTULO PRIMERO
CONCEPTOS GENERALES Y DOCTRINA APLICABLES

1 CAPITULO

1.1 CONCEPTOS EN GENERAL

Es necesario, para que podamos entender la garantía del interés fiscal dentro del procedimiento administrativo de ejecución, que comprendamos primero algunos de los conceptos de las figuras jurídicas que tienen injerencia en esta figura, para poder hablar con mayor precisión de la misma y lograr una mejor comprensión.

Analizaremos algunas definiciones, así como también parte de la doctrina de las figuras jurídicas más importantes, estudiando su conceptualización básica, así como lo que los tratadistas han dicho al respecto de estas importantísimas figuras, además, mencionaremos la forma en que estas figuras se relacionan con la garantía del interés fiscal o como es que de alguna forma han contribuido para darle origen a esta figura.

1.2 EL TRIBUTO

Empezaremos por analizar y definir lo que es el tributo, mismo que es la base de todo lo fiscal, ya que la obligación que nos impone a todos los Mexicanos, la Constitución, de contribuir para los gastos públicos, es el origen.

Pero, ¿Qué es lo que pasa cuando no se cumple con esta obligación? Y ¿De que forma influye el no cumplir para que se haga necesaria la Garantía del Interés Fiscal?.

Al darse el incumplimiento por parte de los contribuyentes de esta importante obligación, es como se originan los adeudos fiscales, mismos que reciben el nombre de créditos fiscales, iniciando así, el cobro coactivo de los mismos, mediante requerimientos de pago y ante los incumplimientos de estos, a través del procedimiento administrativo de ejecución, mismo, que para su suspensión, exige a los contribuyentes morosos, la garantía del interés fiscal.

Como ya se menciono es la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la que nos impone la obligación de Contribuir para el gasto Público, entendiendo como contribuir según Gran Diccionario Enciclopédico Ilustrativo, “ pagar cada uno la cuota que le corresponde”¹

Como podemos apreciar en esta definición menciona cada uno, lo cual significa que no es solo uno el obligado, sino que hay dos o más sujetos obligados al pago, resaltando también, que menciona, que lo que debe pagarse es lo que le corresponde.

Por su parte Omar Curiel Villaseñor, al respecto nos dice lo siguiente, definiendo a la contribución como: “ La acción de dar junto con otros, una cantidad de dinero para algún fin, o bien el participar en alguna cosa dando algo”².

De esta definición se desprenden elementos muy interesantes, toda vez que al igual que la anterior considera que la obligación de pago no es de una persona nada más, sino de dos o más personas dentro de un grupo determinado, grupo que a su vez, trabaja con algún fin en específico, extendiendo su definición, no sólo al pago, sino que puede ser el dar algo, que no sea dinero, siempre y cuando lo que se de participe de alguna forma para lograr el fin común del grupo al que se pertenece.

Considero de gran importancia la obligación del tributo, ya que como arriba se menciona esta es la base de todo nuestro sistema fiscal legal y como tal ha estado presente desde el principio de la historia, los señores feudales desde aquellos tiempos obligaban a los labradores con el pago de contribuciones de características irregulares y opresivas, y en realidad no existía un sistema económico que repartiera, en cambio, beneficios reales a la sociedad que pagaba esos tributos.

¹ GRAN DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO ILUSTRATIVO, Selecciones del Readers Digest, tomo 1. p. 868

² CURIEL VILLASEÑOR Omar. Principios Tributarios, Ed Isef, 1° ed, México, 2003. p. 33

Esta situación tuvo gran auge durante el siglo XVIII y con ello nació la llamada teoría del beneficio, la cual consideraba que el anterior sistema era injusto, toda vez que aquellos que contribuían no tenían un beneficio real y la solución consistía, en el beneficio que cada contribuyente recibía por parte del estado, bajo la idea de equivalencia, de trueque o de interés.

Lo anterior significa que desde los más remotos tiempos siempre ha estado presente la idea de que se debe de contribuir y a lo largo de la historia ha ido evolucionando esta figura para llegar a lograr que esa contribución sea reflejada en un beneficio para las personas que hacen las mismas.

Y así llega hasta ser contemplada en nuestra legislación la figura de la contribución, misma que en su artículo 31 fracción IV la contempla al decir:

“Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.³

De la obligación consagrada en este artículo, se desprende solamente los Mexicanos, estamos obligados a contribuir, sin embargo el artículo primero del Código Fiscal de la Federación hace extensiva esa obligación para los extranjeros.

También claramente la marca como “obligación” el mencionado artículo 31 Constitucional, al respecto el Instituto de Investigaciones Jurídicas, hoy en día, ha interpretado que tal vez no sea el término más apropiado, ya que algunos autores consideran que este artículo se refiere más a los deberes que a las obligaciones, toda vez que desde un punto de vista más jurídico debe concebirse como un conjunto de relaciones (derecho y deberes recíprocos).

³ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Vigente.

Existe la teoría clásica, misma que a su vez asegura que la existencia jurídica de una obligación presume la existencia previa de una relación jurídica entre quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la misma.

Así es como se llega a suponer la idea de que toda persona tiene el natural derecho de recibir ayuda de la sociedad a la cual pertenece y de que la sociedad o Estado tiene a su vez él deber de prestar la ayuda a cada uno de los individuos que la integran.

De este modo vemos que el término que usa el numeral citado de "obligación", desde un punto de vista jurídico es el apropiado y en este orden de ideas al ser esta una obligación significa que ante su incumplimiento el estado tendrá el derecho de ejercer su poder de autoridad para ejercer el cobro del tributo, incluso puede llegar a ejercer la coacción para su cobro en una situación de incumplimiento extremo.

Otro aspecto de vital importancia que señala el multicitado artículo es el destino de las contribuciones toda vez que señala serán destinadas para el gasto público es decir esta contribución debe recaer en el bien común.

A este respecto nos indica el jurista Omar Curiel Villaseñor lo que se entiende por gasto público al decir lo siguiente:

"Tradicionalmente se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por supuesto, bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional"⁴

⁴ CURIEL VILLASEÑOR Omar. Op. cit. p.37

Como podemos ver en esta definición de lo que es el gasto público, el maestro Curiel menciona que son todas aquellas erogaciones que realizan los estados, es decir, es lo que le cuesta al Estado realizar todos aquellos servicios públicos que nos proporciona a los gobernados o contribuyentes, o lo que es lo mismo es lo que paga el estado al realizar su fin más inmediato, que es el de realizar la función pública. Destaca además de esta definición, el hecho de que todas estas erogaciones se hagan atendiendo a principio de tipo económico y financiero, que es, que el estado al realizar estos gastos debe buscar la forma de generar más y aprovechar lo mejor posible lo que es tiene, de modo que se refleje en beneficios bien pensados para los contribuyentes y que además todo esto debe de ser con arreglo a lo que diga la carta magna de nuestro Estado, que es la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es así como al encontrarse sujetas estas erogaciones a disposiciones legales reguladas, con arreglo a la constitución, pero muchas veces en disposiciones secundarias, surgen materias legales como el derecho financiero y por supuesto el Derecho Fiscal.

Ante la problemática que el pago de las contribuciones mediante la prestación de servicios podría representar, el Estado ha dicho que la acción de contribuir es la acción de dar dinero al erario público, quien lo administra y después se eroga de conformidad con las normas del Derecho presupuestario.

1.3 LAS CONTRIBUCIONES

Como ya vimos tenemos la obligación de contribuir para el gasto público del país, de modo que es importante que sepamos que significa este término en el aspecto legal, o como es que son comprendidas las contribuciones dentro de la ley, es decir a que se refiere esta cuando menciona contribuciones, considerando que es muy importante su estudio, ya que son estas las que al ser incumplidas, dan origen a los adeudos fiscales llamados en la materia créditos fiscales y con estos dan entrada

a la facultad coactiva del estado para realizar su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución contemplado en el código Fiscal de la Federación, dentro del cual, se encuentra como objeto de nuestro estudio la garantía del interés fiscal.

Al respecto el maestro Adolfo Arrijoa Vizcaíno en su libro "Derecho Fiscal" se refiere de la siguiente forma:

"El tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie"⁵

Resaltan varios aspectos importantes en la definición del maestro Arrijoa Vizcaíno, toda vez que por principio, refiere la existencia del vínculo jurídico, es decir existen derechos y obligaciones para las partes reguladas por la ley, de tal forma que tenemos la obligación de contribuir como ya dijimos para el gasto público y el estado a su vez tendrá el deber de que esa aportación económica sea reflejada en beneficios para los contribuyentes que serán los servicios públicos que presta el Estado. Por otro lado, en esta definición claramente expresa que como en toda relación o vínculo jurídico existen dos partes a las cuales se refiere como sujeto activo y sujeto pasivo de la relación, dando el carácter de sujeto activo al Estado y de pasivo al particular, es decir es el estado quien puede actuar ante el incumplimiento u omisión de la contribución debida en contra del particular.

Para lo anterior, debemos recordar que todo debe de actuarse dentro del marco de la ley, misma que en la materia fiscal, materia de la cual nos ocupamos, sigue el principio fundamental de la ciencia jurídica, el que dice que todo precepto normativo debe contener una hipótesis o supuesto, mismos que reciben el nombre de hipótesis normativa y de supuesto jurídico. Este método de redacción es seguido en la materia fiscal en donde sus preceptos contienen una hipótesis o supuesto, mismos que los particulares deben de cumplir, dicho en otras palabras, los sujetos

⁵ ARRIJOA VIZCAÍNO Adolfo. Derecho Fiscal. Ed. Themis. México., 1994. p.110.

pasivos al colocarse dentro de la hipótesis que contemplan las normas fiscales deberán dar cumplimiento a sus disposiciones, con relación a esto el Código Fiscal en su artículo sexto señala lo siguiente:

“Artículo 6° Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad.”⁶

Como podemos ver este artículo claramente contempla, que en las disposiciones fiscales existe una hipótesis que será aquella situación jurídica o de hecho en la que los contribuyentes puedan colocarse y señala también como algo muy importante cuales serán las disposiciones aplicables al caso de que se trate, haciendo la observación, de que tratándose de normas de procedimiento estas si podrán aplicarse las que surjan con posterioridad al hecho contemplado en las disposiciones fiscales.

1.3.1 CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Nuestra legislación vigente ha dividido las contribuciones, al contemplarlas de la siguiente forma en su artículo segundo del Código Fiscal de la Federación:

“**Artículo 2.** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Vigente

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

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

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

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

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el Artículo 1o.⁷

De este artículo se desprende que las contribuciones se dividen en cuatro grupos, sin embargo algunos estudiosos del Derecho como el maestro Narciso Sánchez Gómez en su libro Derecho Fiscal Mexicano las clasifica de la siguiente forma:

"...I. Impuestos. II Derechos o tasas, y III. Contribuciones especiales. Estas últimas a su vez se dividen en: a) aportaciones de seguridad social y, b) Contribuciones de mejoras..."⁸

⁷ Idem.

⁸ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ed. Porrúa. México. 2003. p.218.

El maestro Sánchez Gómez hace en realidad la misma clasificación que el Código Fiscal, con la salvedad de que agrupa en contribuciones especiales a las contribuciones de mejoras y a las aportaciones de seguridad social, cabe hacer mención que la mayoría de los estudiosos de la materia fiscal hacen la misma clasificación que el citado maestro y hay quienes incluso, en una categoría más añaden a los accesorios de las contribuciones, compuestos por multas, recargos, gastos de ejecución y las indemnizaciones.

Considero que por la importancia de las contribuciones, como medio que al incumplirse propicia que el Estado, en su poder de autoridad, ejerza la coacción para el cobro de estas y por consiguiente, inicie el procedimiento administrativo de ejecución, dentro del cual estudiamos la garantía del interés fiscal, amerita que se haga una breve definición de cada una de ellas.

1.3.1.1 LOS IMPUESTOS

Estos constituyen una forma o una de las clasificaciones más importantes de las contribuciones, quizá la más importante, por lo que a continuación entraremos en su estudio para que se tenga una mejor comprensión de los mismos.

Empezaremos por definirlos, los licenciados Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, en su libro Derecho Fiscal, refiriéndose a los impuestos, los definen de la siguiente manera:

“El impuesto es un acto de autoridad, derivado del ejercicio del Poder Público que debe pagarse aun en contra de la voluntad del contribuyente”⁹

Los citados Licenciados en su definición de impuesto mencionan que el mismo es un acto de autoridad, es decir, que el Estado en sus funciones de autoridad con todo el poder, es el sujeto activo de esta relación jurídica. Además

⁹ PONCE GOMEZ Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo, Derecho Fiscal.

hacen mención de la obligatoriedad de pagarse aun en contra de la voluntad de los contribuyentes, es decir, dejan ver el poder coactivo del estado para el cobro de los impuestos cuando los contribuyentes no quieran hacerlo de forma voluntaria, mismo que será mediante la utilización del procedimiento administrativo de ejecución.

Refiriéndose a los impuestos el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, considera que los impuestos son la base más importante de la recaudación de un país, mencionando que a lo largo de la historia en la mayoría de las culturas siempre lo han sido, por lo que considera es trascendental el estudio de su definición, considerando además que existen tantas definiciones de impuesto como tratadistas o Juristas en la materia fiscal han existido, debido, como mencionamos con anterioridad, al hecho de la importantísima función de estos dentro de las finanzas sanas de un Estado.

Toma el referido maestro Arrijo como definición de impuesto la siguiente:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos”¹⁰

Como podemos ver el maestro Arrijo Vizcaíno al dar esta definición de impuestos refiere el carácter general de los mismos, es decir, todos los sujetos que nos colocamos en la situación de hecho o de derecho que para tal efecto describen las leyes fiscales estamos obligados al pago de los mismos, su aplicación es general para todos, además nuevamente se hace mención a el fin de los impuestos que será como el de las contribuciones en general, destinado al gasto público, o lo que es igual, que deben redituvar en algún beneficio público para los contribuyentes de los mismos, a través de obras públicas, es decir servicios públicos para los gobernados.

¹⁰ ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, op cit. p. 310.

Analizaremos a continuación la definición que nos da el Código Fiscal de la Federación de lo que son los impuestos, mismo que en su artículo segundo dice lo siguiente:

“ Artículo 2°...

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo...”¹¹

Existen muchas similitudes entre la definición de impuesto que da el Código Fiscal y la que da el maestro Arrijoa, encontrando como diferencia básica el hecho de que en su definición el maestro Arrijoa, menciona que los impuestos, podrán pagarse en dinero o en especie de forma textual y por su parte el mencionado código se limita a decir que deben ser pagadas sin hacer mayor mención respecto de la forma de pago de los impuestos.

Hecho lo anterior, podemos tener una visión más clara de lo que son los impuestos y a continuación dada, como ya lo señalamos, la importancia de los mismos haremos mención de la forma en la que estos son clasificados.

¹¹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Vigente

1.3.1.1.1 CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

La clasificación de los impuestos es importante para que podamos apreciar las distintas clases de impuestos, que existen en nuestro sistema jurídico y lograr así un mejor conocimiento de los mismos.

A lo largo del tiempo la doctrina ha hecho diversas clasificaciones de los impuestos, por lo que a continuación mencionaremos la clasificación que doctrinalmente se hace de los mismos.

- A) Impuestos directos. Son aquellos que en su pago no pueden ser trasladados o repercutidos como el impuesto sobre la renta o el impuesto predial.
- B) Impuestos indirectos. Son aquellos que por el contrario de los anteriores pueden trasladarse o repercutirse, como son el impuesto a la importación y exportación, los que gravan la producción de ciertos artículos, el impuesto al valor agregado, etc.

Se dice que impuestos directos son los que gravan rendimientos y los impuestos indirectos son los que gravan consumos.

- C) Impuestos reales y personales. Son impuestos reales los que se establecen atendiendo exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas por ejemplo, el predial, sobre automóviles nuevos, sobre tenencia y uso de vehículos.

Los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, es decir, a los contribuyentes o a quienes se prevé que paguen los gravámenes, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde provenga el ingreso gravado, un ejemplo de este tipo de impuestos es el impuesto sobre la renta a cargo de asalariados, honorarios, arrendamiento, etc.

D) Impuestos generales y especiales. Los impuestos generales son los que gravan diversas actividades u operaciones; estos tienen un denominador común: son de la misma naturaleza, por ejemplo, el impuesto sobre la renta; impuesto a las personas físicas, provenientes de los ingresos por salarios, que se causa por la percepción de un sueldo; por ingresos derivados de una indemnización; por prima de antigüedad, etc. Todos ellos gravan distintos ingresos pero tienen la misma naturaleza laboral.

Son impuestos especiales los que gravan una actividad determinada en forma aislada; por ejemplo, el impuesto sobre producción de energía eléctrica, sobre servicios telefónicos, etc.

E) Impuestos específicos y ad valorem. Los específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden para su correspondiente determinación en cantidad líquida, el peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado.

Los impuestos ad valorem, en cambio, atienden exclusivamente al valor o precio del objeto gravado. Esta clase de impuesto solo se encuentra en la legislación aduanera, respecto de operaciones de importación y exportación.

F) Impuestos con fines fiscales y extrafiscales. Los primeros se crean para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los segundos son los que se establecen sin el ánimo de recaudar los impuestos, ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino que son creados con una finalidad diferente, ya sea de carácter social, económico, etc.

En México no existen los impuestos de carácter extrafiscales, toda vez que de la Constitución se deriva que deben decretarse para satisfacer el presupuesto de egresos.

La Constitución no acepta el establecimiento de impuestos con fines diferentes a los de satisfacer dicho presupuesto.

Por su parte nuestra legislación actual hace la clasificación de los impuestos de la siguientes forma:

1. Sobre la renta.
2. Al activo.
3. Al valor agregado.
4. Especial sobre producción y servicios.
5. Sobre la tenencia o uso de vehículos
6. Sobre automóviles nuevos.
7. Sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
8. A los rendimientos petroleros.
9. Al comercio exterior.
 - a) A la importación.
 - b) A la exportación
10. Accesorios.

Existen distintas formas de clasificar a los impuestos atendiendo en algunos casos al sujeto, en otras al objeto, etc. Siendo la legal la que se acaba de transcribir desde el año de 1996. para el año 2002, se agregaron a la clasificación legal dos nuevos impuestos, que son: el sustitutivo del crédito al salario y el de la venta de bienes y servicios suntuarios, este último derogado en 2003.

1.3.1.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Las aportaciones de seguridad social son otra forma más de las contribuciones, misma que se encuentra contemplada en la fracción II del artículo

segundo del Código Fiscal de la Federación, misma que las define de la siguientes forma:

“Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en...

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado...”¹²

Esta fracción del artículo segundo del Código Fiscal hace mención de que el estado sustituye a algunas personas en el cumplimiento de obligaciones de tipo de seguridad social, destacando de estas obligaciones las cuotas obrero-patronales, que los patrones deben de aportar al instituto Mexicano del Seguro Social y por supuesto las aportaciones que deben de hacerse al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Algunos autores consideran que no se trata propiamente de contribuciones, ya que más bien son las obligaciones que la propia Constitución impone a los patrones de conformidad con el artículo 123 de la Constitución.

No obstante lo anterior se les da este carácter según la consideración de algunos estudiosos de la materia, para facilitar su cobro y por disposición de ley se les da el carácter de contribuciones, es decir, como las contribuciones son objeto de en caso de incumplimiento activar por parte del estado el procedimiento administrativo de ejecución, a través del cual, la autoridad Estado hace efectivo el cobro de estos adeudos, se considero oportuno que se le diera este mismo tratamiento a este tipo de aportaciones para que se garantizara el pago oportuno de los mismos y en caso de incumplimiento se garantice también el cobro efectivo de las mismas.

¹² CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Vigente

Además de lo anterior este tipo de aportaciones nada comparten en común con los demás tipos de contribuciones, toda vez que, no se trata obligaciones que deriven de una obligación jurídico-tributaria, sino más bien derivan de la obligación que impone la Constitución a determinadas personas.

1.3.1.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Para comprender lo que son las contribuciones de mejoras es necesario hacer mención de que estas son unas contribuciones especiales que surgen a partir de la tesis de unos destacados economistas ingleses del ultimo tercio del siglo XIX, dicha teoría recibió el nombre de “La Teoría del Incremento no Ganado” misma que explicaremos a continuación ejemplificándola de la siguiente manera.

Cuando una persona adquiere un inmueble que se encuentra ubicado en una zona no urbanizada y paga por el un precio bajo, generalmente lo hace con ánimos de especulación, es decir, después de comprarlo espera a que el estado, por el desarrollo del mismo, empieza a llevar a ese inmueble servicios de urbanización, tales como: alumbrado, pavimentación, agua potable, etc. Y con esto automáticamente se incrementara el valor del bien inmueble sin que el dueño haya tenido que realizar ningún esfuerzo y solamente se haya concretado a esperar a que haya pasado el tiempo obteniendo así una ganancia por la que no tuvo que trabajar, por lo anterior los economistas ingleses que desarrollaron esta tesis decían que esto era un “ incremento no ganado “, toda vez que así se beneficiaban los dueños de estos bienes.

Como consecuencia de lo anterior los economistas ingleses recomendaron al estado que se grabaran las ganancias que tenían los dueños de estos inmuebles, toda vez que incrementaban de forma automática y rápida su patrimonio al incrementar la plusvalía de sus inmuebles y con esto constituían “el incremento no ganado”.

Y resultado de esta recomendación los países anglosajones empezaron a grabar fiscalmente a los dueños de predios que colindaran con zonas en las que el estado estuviera llevando a cabo tareas de urbanización.

Posteriormente esta política de grabar fiscalmente a estos predios se extendió por la mayor parte del mundo hasta llegar a nuestro país en donde dan origen a lo que conocemos como contribuciones de mejoras.

Las contribuciones de mejoras se encuentran contempladas en la fracción III del artículo segundo del Código Fiscal de la Federación que dice:

“Artículo 2º. Las contribuciones se clasifican en...

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas...”.¹³

Como podemos ver nuestra legislación considera al respecto que se debe de pagar por el beneficio que se obtiene cuando el estado realizando obras públicas, incrementa a los predios que colindan con las mismas su valor, porque como es lógico siempre valdrá más un inmueble que se encuentre en una zona que tenga todos los servicios que otro que no los tenga, ni tenga planes inmediatos para que los tenga.

1.3.1.4 DERECHOS

Para que entendamos con mayor claridad lo que son los derechos debemos de entender primero que una de las actividades más importantes del estado, es la prestación de los servicios públicos.

¹³ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, vigente.

A este respecto el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno define al servicio público de la siguiente forma:

“ En términos generales el servicio público suele definirse como la actividad que el Estado lleva a cabo para lograr la satisfacción de necesidades colectivas de interés general. ”¹⁴

En esta definición el maestro Arrijo Vizcaíno menciona que es una actividad del Estado por medio de la cual satisface las necesidades de sus miembros mismas que como se le encargan al Estado como ente procurador de solución de necesidades colectivas interesan a la generalidad de sus miembros, es decir que son según el maestro Arrijo Vizcaíno, los pagos que realiza los particulares al Estado a cambio de los servicios que les brinda este como autoridad.

Otro aspecto muy importante de la definición del maestro Arrijo Vizcaíno es la necesidad colectiva de los miembros de un Estado, misma que es de interés general, la que define el mismo maestro Arrijo Vizcaíno como sigue:

“ Necesidades colectivas de interés general son todas aquellas áreas propias de la vida comunitaria, sin cuya atención la subsistencia civilizada del grupo social resultaría imposible. ”¹⁵

En esta definición se deja claro que las necesidades que atiende el Estado, no son necesidades de cada uno de sus miembros, aunque como veremos, si benefician en lo particular a cada uno de ellos, sin embargo estas necesidades decimos que no son de un miembro en particular toda vez que no le son indispensables para vivir en forma aislada si no, más bien son necesarias para la comunidad, es decir, para que esta pueda funcionar como tal y por consiguiente, son necesidades de sus miembros para vivir dentro de ella.

¹⁴ ARRIJO VIZCAÍNO Adolfo. Op. Cit. p. 321

¹⁵ *Ibidem*, p. 322

Como ya dijimos con anterioridad al satisfacerse estas necesidades se esta prestando un servicio público por parte del Estado, y el particular debe pagarle a este el costo que el Estado necesita para prestarlos.

Los servicios públicos según los tratadistas de la materia fiscal, son superiores en mucho, al interés particular de la materia que es el aspecto fiscal, por lo que los han clasificado exclusivamente en cuanto a la naturaleza jurídica de los derechos en la siguiente forma: servicios públicos generales indivisibles y servicios públicos particulares divisibles.

Por los servicios públicos indivisibles se entiende a aquellos respecto de las leyes aplicables o la autoridad administrativa no ha establecido un mecanismo que permita identificar individualmente a cada usuario o a cada persona que se beneficie con el mismo, es decir, son utilizados en todo tiempo indistintamente por cualquier persona, como por ejemplo: las calles, banquetas, parques, alumbrado público, etc.

Los servicios públicos particulares divisibles son aquellos respecto de los cuales la ley aplicable o la autoridad competente han establecido mecanismos que permiten identificar a la persona que usa el servicio, como por ejemplo: el agua, la cuota que se paga para circular por una autopista, etc.

Respecto de los Derechos el maestro Narciso Sánchez Gómez nos da la siguiente definición:

“ Los Derechos o tasas son contribuciones estatuidas en la Ley, que deben cubrir al Estado las personas físicas y morales que alcancen los beneficios directos o particulares por los servicios públicos que les presta o por usar, disfrutar o disponer de los bienes del dominio público, en los casos y condiciones que así lo marque la legislación respectiva. ¹⁶

¹⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p. 259.

En esta definición apreciamos que el autor de la misma se refiere a beneficios directos, es decir como explicamos con anterioridad el pago lo hacen en forma directa las personas que usan el servicio que les proporcionan el Estado, o sea, el beneficiario puede ser identificado por lo que se trata de un servicio público particular divisible.

El Licenciado Arrijo Vizcaino en su libro Derecho Fiscal nos da la siguiente definición de Derechos:

“ Son Derechos las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la Ley, en pago de un servicio público particular divisible. “¹⁷

El maestro Vizcaíno considera que es una contraprestación, término con el cual estoy completamente de acuerdo, porque significa que los particulares pagan al Estado una cantidad de dinero a cambio de un servicio, es decir, se considera que da origen a una relación jurídica de carácter bilateral por virtud de la cual el Estado y los particulares se otorgan prestaciones reciprocas, siendo la prestación o mejor dicho la contraprestación que reciben los particulares del Estado precisamente el servicio público, y el Estado al recibir el pago que hacen los particulares lo destina a sufragar el costo que le significa proveer dicho servicio.

En nuestra actual legislación se considera a los Derechos en la siguiente forma:

“ Artículo 2º : Las contribuciones se clasifican en...

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

¹⁷ ARRIJO VIZCAÍNO Adolfo. Op. Cit. p.324.

derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios del Estado.”¹⁸

La definición de Derechos que nos da nuestra actual legislación en mi opinión es de lo más completa toda vez que establece que deben de estar regulados por la Ley, y hace mención de forma general que son todos aquellos que deben pagarse por usar y aprovechar bienes del dominio público de la Nación que presta el Estado en sus funciones de Derecho público, es decir, en su función de soberano, desprendiéndose de lo anterior que por este medio el Estado satisface precisamente las necesidades de interés general, y que el pago que se hace por ellos es para costearlos.

1.4 LOS CRÉDITOS FISCALES.

Una vez que estudiamos a las contribuciones, su clasificación, conceptos y características de cada una de ellas, daremos una definición de lo que son los Créditos Fiscales, entendiéndolos como consecuencia necesaria y legal ante el incumplimiento del pago de las contribuciones.

Las autoridades fiscales para realizar el cobro de los créditos fiscales inician el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el cuál para su suspensión requiere de parte de los contribuyentes el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, tema objeto de la presente tesis, por lo que entendemos la necesidad de comprender que es un crédito fiscal como un elemento jurídico, indispensable y previo para que se pueda llegar a la fase de la garantía del interés fiscal, es decir, para que sea necesario garantizar el interés fiscal, forzosamente antes debe de existir el crédito fiscal.

¹⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, vigente.

El crédito ha significado a través de los tiempo confianza, siendo necesario que lo entendamos como tal puesto que sin confianza, pues sin ella es inconfundible el crédito.

La palabra Crédito viene del latín *créditum* que significa confianza y algunas de las acepciones del crédito según el gran Diccionario Enciclopédico ilustrado son creer lo que otro afirma, el derecho que uno tiene a recibir de otro una cosa fama que goza una persona de satisfacer puntualmente sus compromisos, derecho que se concede a uno para retirar mercancías sin pago inmediato, o para recibir dinero en préstamo.

En relación a esto podemos señalar que como lo considera el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno la relación jurídico tributaria parte de una premisa de buena fe, es decir, dejar en libertad al contribuyente para declarar y enterar las prestaciones fiscales que le correspondan, espontáneamente y dentro de los plazos que la ley marque para cada caso, pero cuando tal espontaneidad no se da, es entonces cuando entra en acción el poder sancionador de las autoridades fiscales determinando al efecto créditos fiscales a cargo de los contribuyentes morosos.

Como podemos ver cuando no se pagan en la forma que la Ley establece las contribuciones se da lugar a la creación de los créditos fiscales.

En el Código Fiscal de la Federación se define a los Créditos fiscales en su Artículo 4º de la siguiente forma:

“Artículo 4. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”¹⁹

La definición de crédito fiscal que nos da la Ley es por demás completa, excluyendo únicamente a los productos, haciendo mención que es un Derecho del Estado recibirlos y dando facultades para su cobro, independientemente de su destino a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se encarga de proceder a su cobro toda vez que encuentra facultada por la Ley para hacer uso del Procedimiento Administrativo de Ejecución, para la realización exitosa de tal fin.

Al mencionar que es un derecho del Estado de percibirlos, significa que derivan de una obligación previa de los contribuyentes hacia el mismo, y que dado el incumplimiento de ese deber, existe el derecho o facultad del Estado de proceder a su cobro.

1.5 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Señalaremos a continuación lo que debe entenderse por Procedimiento Administrativo de Ejecución, dada su estrecha relación con nuestro objeto de estudio que es la garantía del interés fiscal, considerando que aunque se le dedica por su naturaleza un capítulo completo de la presente tesis a su estudio, es necesario que entendamos lo que este significa para la materia fiscal.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación dentro del título quinto “ de los procedimientos administrativos”; en su capítulo tercero precisamente denominado “ Del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y consta de cuatro secciones: la primera denominada Disposiciones Generales, que va de los Artículos 145 al 150, la segunda denominada del Embargo, misma que va de los Artículos 151 al 163, la tercera denominada de la Intervención, la cual comprende de los Artículos 164 al 172 y la cuarta y última denominada del Remate contenida en los Artículos 173 al 196-b.

¹⁹ idem.

Con respecto al Procedimiento Administrativo de Ejecución del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se desprende que este es el camino o vía legal de las autoridades fiscales para llegar al cobro de los créditos fiscales mediante el cumplimiento de los pasos y actos que en el mismo código se señalan.

En el presente capítulo como ya lo mencionamos arriba no se abundara a fondo sobre el tema del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en virtud de que se dedica un capítulo a su estudio.

1.6 LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

Cuando los contribuyentes no cumplen de forma voluntaria con las contribuciones a su cargo se crean o nacen los créditos fiscales a cargo de los mismos, créditos que convierten a los contribuyentes morosos en deudores del fisco, para lo cuál las autoridades fiscales utilizaran el Procedimiento Administración de Ejecución para lograr el pago de los mismos, sin embargo, en lo que se logra dicho pago los contribuyentes para asegurar que tarde o temprano realizaran el pago de esos adeudos deben garantizar lo que se conoce como el interés fiscal dentro del plazo que para tal efecto señala el Artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

Debemos entender a este respecto por Garantía del Interés Fiscal según lo expresa el Jurista Arnulfo Sánchez Miranda en su libro Fiscal I lo siguiente:

“ Garantizar el interés fiscal, se debe entender en la posición que asume el contribuyente de garantizarle al fisco los créditos fiscales que le adeuda, es decir, le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía.”²⁰

²⁰ SÁNCHEZ MIRANDA Arnulfo. Fiscal I. Ed. Ecafsa. México, D. F., 2ª ed. p.160

Las formas de garantizar el interés fiscal se desprenden del Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación y son las siguientes:

1. Depósito en Dinero.
2. Prenda o Hipoteca.
3. Fianza otorgada por institución autorizada.
4. Obligación solidaria asumida por terceros.
5. Embargo en la vía administrativa.
6. Títulos valor o cartera de crédito del propio contribuyente.

La Garantía del Interés Fiscal debe comprender los siguientes conceptos de acuerdo a la formula siguiente:

Contribuciones adeudadas actualizadas

Más:

Accesorios causados

Más:

Los accesorios de los doce meses siguientes

Monto de la garantía.

Primero. Se debe conocer el monto de la contribución que se adeuda.

Segundo. Actualizar dicho monto adeudado con fundamento en el Artículo 17-A del CFF.

Tercero. Aplicarle al monto, ya actualizado, los recargos que establece el Artículo 21 de CFF:

Cuarto. Calcular los recargos por los doce meses posteriores, considerando la tasa de recargos mensual que se encuentre en vigor al momento del otorgamiento de la garantía.

1.7 LICITACIÓN PÚBLICA

Aunque es un tema muy independiente de la materia fiscal, considero de mucha importancia hacer el estudio de la definición del mismo, toda vez que al

momento de analizar las conveniencias o inconveniencias de cada una de las formas de garantizar el interés fiscal, se mencionara, por lo que con el objeto de que esta importante figura jurídica se entienda con precisión y así poder entender el sentido correcto del análisis que haremos desde el punto de vista de la garantía del interés fiscal le definiremos.

El origen etimológico de la licitación lo encontramos en la palabra latina *licitatio-onis* que significa el ofrecimiento de precio en cualquier venta por lanzas, por oferta o por venta en subasta.

De conformidad con el jurista Jorge Fernández Ruiz se entiende por licitación pública lo siguiente:

“El procedimiento administrativo desarrollado en un régimen de competencia o contienda encaminado a seleccionar al cocontratante de la licitación pública de un contrato administrativo”²¹

Como se puede apreciar es una contienda de varios candidatos, que deben entrar dentro de los requisitos que marque la autoridad que lanza la oferta.

Los sujetos que intervienen de manera directa en el procedimiento licitatorio, por la naturaleza de este, son dos: Los particulares interesados, en su carácter de licitadores, oferentes o proponentes y la administración pública federal, en calidad de convocante.

²¹ FERNÁNDEZ RUIZ Jorge, Derecho Administrativo. Contratos, Ed. Porrúa. México, 2000, p. 169

CAPITULO SEGUNDO.
MARCO NORMATIVO DE LA GARANTIA
DEL INTERES FISCAL

2 CAPITULO

2.1 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Figura que estamos estudiando en el presente trabajo es la Garantía del Interés Fiscal dentro del Procedimiento Administrativo de ejecución de la Secretaría de Hacienda, por lo que recordaremos, que para que esta nazca, jurídicamente, se necesitan de otros elementos previos.

Para llegar a la Garantía del Interés Fiscal necesitamos primero de muchos otros elementos jurídicos, como ya se menciono arriba, como es la existencia de una obligación contributiva, de un procedimiento y así de varias etapas reguladas todas y cada una de ellas por la ley, para poder así llegar hasta la misma garantía.

Para empezar es obvio que esta obligación debe de estar contemplada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que es la Ley Suprema de la Unión, junto con las Leyes del Congreso de la Unión y los Tratados Internacionales, por consiguiente, es necesario que todo deber jurídico este consagrado en ella y, después, será la Ley Reglamentaria de la materia la que se encargue de regular ya en especifico la figura o deber jurídico, pero siempre de conformidad con lo que establece La Constitución, todo esto de conformidad con el artículo 133 constitucional, mismo que dice:

“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”²²

²² CONSTITUCION POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La obligación contributiva que se menciona en nuestra Constitución se encuentra regulada en el Artículo 31 Fracción IV., Para llegar a un mayor entendimiento de la forma en que deben de respetarse las disposiciones Constitucionales haremos mención de lo que dice el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino respecto de esto al decir lo siguiente.

“Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la Constitución representan las guías supremas de todo el orden jurídico fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar así que le sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema consagra.”²³

El citado maestro Adolfo Arrijo es claro al mencionar que la Constitución representa las guías supremas del orden jurídico-fiscal, mismas que en materia de contribuciones están contempladas precisamente en el Artículo 31 de nuestra Constitución Política.

Menciona también que las normas fiscales deben en todo momento respetar los principios que en la Constitución se establecen, como con la consecuencia en caso contrario, como acertadamente lo establece, de ser inconstitucionales por no apegarse a lo que esta menciona y con la grave penalidad de carecer de validez jurídica, dando así a los particulares la facultad de interponer el correspondiente juicio de amparo para hacer valer lo anterior.

La referencia que hace el maestro Adolfo Arrijo me parece de lo más acertada toda vez que menciona las consecuencias que traería que una norma fiscal no se sujetase a lo que establece la Constitución.

²³ ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo, op. cit., p. 227.

El mencionado Artículo 31 de la Constitución, como ya se menciono, en materia de contribuciones es la base constitucional al señalar lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I. Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley;

II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadanos, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;

III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y.

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”²⁴

Este Artículo que se refiere a las obligaciones de lo mexicanos en lo general, menciona en su fracción cuarta como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal (a partir de la Reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1993), Estados y Municipios, cabe hacer mención que la Reforma al mencionado Artículo en la que se incluye al Distrito Federal surgió como una necesidad de justificar un vacío legal que al decir del Licenciado Rigoberto Reyes Altamirano no establecía obligación a los habitantes del Distrito Federal, opinando al respecto lo siguiente:

“ El problema constitucional era grave y delicado, toda vez que antes de la reforma, el texto del artículo 31, fracción IV, CPEUM, sugería que los habitantes del D. F., no estaban obligados a contribuir al gasto público”²⁵

²⁴ CONSTITUCION POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

²⁵ REYES ALTAMIRANO Rigoberto. El aspecto Fiscal de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos su evolución y perspectiva. Ed. Tax editores unidos. México 2003. p.45.

El texto del mencionado artículo 31 antes de la Reforma, no hacía mención de que los habitantes del D.F. estuvieran obligados a contribuir a los gastos públicos del mismo, lo cuál como acertadamente lo indica el autor que se cita era grave toda vez que si mencionaba de forma expresa a los Estados y Municipios, dejando en mi opinión, a los habitantes del Distrito Federal únicamente la obligación de contribuir para los gastos de la Federación en tanto mexicanos, sin establecer por el contrario ninguna obligación para hacerlo con los gastos del D.F, pudiéndose dar el caso de un ciudadano de nacionalidad extranjera que habitara en el Distrito Federal, quien no estaría obligado en ningún supuesto de conformidad con nuestra Carta Magna.

Además de la Reforma que se menciona a este Artículo Constitucional, el mismo deja ver de forma muy clara lineamientos que han de seguirse en la materia fiscal como lo es el que el destino de las contribuciones debe ser invariablemente para el gasto público, otro aspecto muy importante del mencionado Artículo constitucional, lo constituye el hecho de que la contribución debe de ser de forma proporcional y equitativa.

A continuación para mayor entendimiento de este precepto definiremos lo que se entiende por proporcionalidad y por equidad.

El Artículo 31 de la Constitución no deja claro ver si se trata de dos principios o de uno solo, por lo que la mayoría de los tratadistas mediante una ardua labor de investigación a llegado a presumir que los legisladores de este Artículo se refieren a un solo principio que debe regir las contribuciones las cuales deben de ser proporcionales y equitativas.

Se entiende por equidad el hecho de la igualdad ante una misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un tributo, es decir, que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico a la hipótesis de causación,

deducciones, plazos para el pago etc, debiendo variar en cuanto a la tarifa tributaria únicamente.

Respecto de la equidad el maestro Arrijo Vizcaino nos da el siguiente concepto:

“La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.”²⁶

La definición del citado maestro me parece acertada en cuanto a que debe darse un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, porque encuentro similitud con lo que entendemos por equidad en el párrafo anterior al concepto que se cita ya que al encontrarse sujetos iguales ante la Ley esta debe aplicarse en forma pareja para todos ellos.

Por otro lado, por proporcionalidad en las contribuciones debemos entender que los sujetos pasivos deben de contribuir para los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, y deben aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, es decir, de acuerdo a este principio los gravámenes deben de fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto, de modo que los sujetos que obtengan ingresos más elevados tributen en forma mayor a los que obtengan ingresos medios y reducidos, es decir, la proporcionalidad esta ligada a la capacidad económica de las personas, que deberán ser grabadas con tarifas progresivas, mismas que propiciarán que la contribución en cada caso sea distinta no solo en cantidad, sino también en lo concerniente al mayor o menor sacrificio que cueste a estos en proporción de sus ingresos.

A este respecto el mismo maestro Adolfo Arrijo nos dice lo siguiente:

²⁶ ARRIOJA VIZCAÍNO Adolfo. OP. Cit. p.241

“La proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.”²⁷

De lo anterior encontramos nuevamente similitud en los conceptos y entendemos que la proporcionalidad será la diferencia que las leyes fijen en cuanto a tasas, tarifas, etc, íntimamente ligada a la capacidad contributiva de los sujetos de modo que en términos generales pagará más quien más tiene, pero siempre procurando que el esfuerzo que este pago signifique en cuanto a las riquezas sea igual para los sujetos pasivos.

2.2 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN ANTE LA CONSTITUCIÓN.

Mucho se ha cuestionado el fundamento constitucional del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Al respecto algunos autores se han pronunciado en el sentido de que este encuentra su fundamento en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, algunos otros han vertido su opinión diciendo que en realidad no existe fundamento alguno dentro de la Constitución que lo contemple y que lo justifique, pero que encuentra una justificación lógica, dada la importancia de la recaudación, por lo que según estos autores, prevalece el interés general sobre el interés de los particulares, justificando así su existencia.

También, mucho se ha hablado de que el procedimiento que estudiamos, lejos de encontrar un fundamento en la Constitución, esta opuesto a la misma, toda vez que de conformidad con el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los actos de privación deben ser ordenados por una Autoridad Judicial, y no Administrativa, como sucede en el Procedimiento Administrativo, que

²⁷ *ibidem*, p. 239.

para que la Autoridad Judicial llegue a ordenar esta serie de actos se necesita de un juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos y en el que se cumplan las formalidades esenciales, siendo que por el contrario, El procedimiento Administrativo de Ejecución, no es juicio, ni se sigue por lo tanto, ante Tribunales previamente establecidos.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la nación se ha pronunciado en el sentido de que, no constituye una violación a la Garantía de Audiencia, toda vez, que cuando las Autoridades Administrativas llevan a cabo estos actos de privación, esta no se hace con carácter de permanente, sino, meramente provisional.

2.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La ley reglamentaria del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el Código Fiscal de la Federación, mismo que en la materia que nos ocupa, que es la Garantía del Interés Fiscal, e sus artículos del 141 al 144 establece las reglas generales acerca de las garantías, como ya dijimos además, dentro de lo que es la garantía del interés fiscal, el mismo código establece que las autoridades administrativas para garantizar el interés del fisco podrán realizar el embargo en vía de ejecución (embargo precautorio) mismo que esta contemplado en el artículo el artículo 145 el ordenamiento que se menciona, mencionando además los casos en que este es procedente al decir:

“Artículo 145. 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.

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o negociación del contribuyente, para asegurar el enteres fiscal, cuando:

I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo 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 esta obligado.

IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de esta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas. Incluyendo el pago de sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

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. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía se levantará el embargo trabado.

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

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este artículo en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 14, Fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.²⁸

Este numeral desde mi punto de vista además de las formas de garantizar el interés fiscal que establece el mismo Código en su artículo 141, establece otras dos formas de hacerlo, que es el embargo precautorio, mismo que de lo que se entiende puede ser embargo de bienes o como expresamente lo dice este artículo el embargo de la negociación.

Este mencionado artículo 145, limita los casos en que se puede llevar acabo el embargo precautorio en las fracciones que le siguen, pero sin embargo, las autoridades fiscales llevan acabo el embargo conocido como embargo en vía de ejecución, y esto lo hacen de conformidad con el artículo 151 del mismo Código toda vez que establece:

“Artículo 151. 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...”²⁹

²⁸ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

²⁹ idem.

De lo anterior podemos ver que además de los casos en que las autoridades fiscales de conformidad con el artículo 145 del Código podrán llevar a cabo el embargo precautorio para garantizar los créditos fiscales, es muy claro el artículo 151 al precisar en que de forma general siempre que las mismas autoridades vayan a hacer un crédito fiscal exigible pueden también llevar a cabo el embargo de bienes o de la negociación.

2.3.1 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL, ARTÍCULO 141 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En términos generales el artículo 141 del Código fiscal de la Federación señala las formas de garantizar el interés fiscal, sin enunciar las dos que se acaban de transcribir, por encontrarse dentro de otro capítulo del Código, por lo que no las señala en forma enunciativa aquí, más sin embargo de la lectura de estos artículos se desprende que también son forma o están destinadas a la garantía del interés fiscal aunque, hay que señalarlo, no en forma voluntaria, sino a través del poder coactivo de las autoridades fiscales, pero de las formas de garantizar el interés fiscal el artículo 141 del mencionado Código Fiscal de la federación las enumera de la siguiente forma:

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

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.

II. Prenda o hipoteca.

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

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

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

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

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

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.³⁰

Este artículo nos dice entonces que son forma de garantizar el interés fiscal las siguientes:

- 1.- Depósito en Dinero o Garantía Financiera.
- 2.- Prenda o Hipoteca.

³⁰ idem.

- 3.- Fianza otorgada por institución autorizada
- 4.- Obligación asumida por terceros.
- 5.- Embargo en la vía administrativa.
- 6.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Estas 6 formas son las que se contemplan como garantías voluntarias, como ya lo habíamos mencionado, sin tomarse en cuenta el embargo precautorio, mismo que es en vía de ejecución, además, este artículo nos dice cuales deben de ser los montos a garantizar y señala que las garantías deben de actualizarse cada año.

2.3.2 CUENTAS DE GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL, ARTÍCULO 141-A CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Por otro lado la Secretaria de Hacienda y Crédito Público esta facultada para autorizar a las instituciones de crédito y casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal, con respecto a esto el artículo 141-A del mismo código nos dice lo siguiente:

“Artículo 141-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las instituciones de crédito o casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal. Las instituciones o casas autorizadas tendrán las siguientes obligaciones:

I. Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y registro federal de contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración a que se refiere esta fracción deberá presentarse durante los meses de julio del año de calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.

II. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquél en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.

En caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en la fracción II de este artículo, la institución de crédito o casa de bolsa autorizada deberá cubrir

como resarcimiento del daño, un monto equivalente a la cantidad que resulte de actualizar el importe de los títulos depositados más los rendimientos generados, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, adicionado con los recargos que se pagarían en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, computados a partir de la fecha en que debió hacerse la transferencia correspondiente y hasta que la misma se efectúe. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables.³¹

Al darles esta autorización las autoridades fiscales, les imponen obligaciones además que deberán de cumplimentar o de lo contrario como se desprende de este artículo, serán las mismas instituciones autorizadas las que deberán de pagar sanciones económicas por su incumplimiento.

2.3.3 CASOS EN QUE SE DEBE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL, ARTÍCULO 142 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

La Ley señala los casos en que se debe de garantizar el interés fiscal y al efecto en su artículo 142 del Código que se menciona señala lo siguiente:

“Artículo 142. Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

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

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.³²

³¹ idem.

³² idem.

Este artículo establece los casos en que ha de garantizarse aunque los plazos en que se debe de otorgar la garantía no los establece por ser distintos plazos en cada caso, además establece una importante excepción en lo referente a los gastos de ejecución, mismo que no deben de garantizarse más que cuando el crédito Fiscal este constituido únicamente por estos.

2.3.4 APLICACIÓN DE LAS GARANTÍAS, ARTÍCULO 143 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo en estudio señala la forma en que deben de aplicarse las garantías por parte de las autoridades administrativas, señalando lo siguiente:

“Artículo 143. Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV y V del Artículo 141 de este Código, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la garantía consiste en depósito de dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

a) La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competencia de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, un apoderado para recibir requerimientos de pago y el domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los cambios que se produzcan dentro de los quince días siguientes al en que ocurran. La citada información se proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se publicará en el Diario Oficial de la Federación para conocimiento de las autoridades ejecutoras. Se notificará el requerimiento por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

b) Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe

de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto.³³

Respecto de este artículo el maestro Arnulfo Sánchez Miranda en su libro "aplicación práctica del Código Fiscal 2004", nos dice lo siguiente:

"Como ya se comentó, el garantizar el interés fiscal se debe entender en la posición que asume el contribuyente de garantizarle al fisco los créditos fiscales que le adeuda, es decir, le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía.

En estos casos, cuando el contribuyente incumple con el compromiso de cubrir sus créditos fiscales, la autoridad fiscal podrá hacer efectivas las garantías que estos le ofrecieron en su oportunidad, es decir, las garantías pasan a poder de las autoridades."³⁴

Es decir es el momento en que el fisco se cobra los adeudos con las garantías ofrecidas por los contribuyentes deudores Y el artículo que se acaba de transcribir señala en que casos procederá el procedimiento administrativo de ejecución para su cobro y en las cuales se hará mediante una simple orden de aplicación.

2.3.5 CASOS EN QUE NO SE EJECUTAN LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS, ARTÍCULO 144 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este artículo señala cuales son los casos en que los actos administrativos no se ejecutarán, que es cuando se encuentren garantizados los créditos de conformidad con las Leyes de la materia, haciendo mención también de que no se llevará acabo más actos de las autoridades mientras corre el tiempo que marca el artículo 65 del C. F. F. de 45 días.

³³ idem.

³⁴ idem.

También señala un aspecto muy importante dentro del Recurso de Revocación, eximiendo a los contribuyentes de la obligación de garantizar el interés fiscal, cuando este se presente con los siguientes requisitos:

- a) Que se interponga en tiempo y forma el recurso.
- b) El acreditamiento de suspender el procedimiento administrativo de ejecución por parte del interesado de que lo interpuso dentro de los 45 días siguientes a la notificación, precisamente con el fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

A este respecto consideró en lo personal, que existe un poco de discrepancia con el artículo 131 del mismo Código, toda vez que este artículo establece que la autoridad administrativa tiene la obligación de responder en el plazo de 3 meses lo que proceda sobre el recurso de revocación y su silencio significará que se ha confirmado la resolución combatida (negativa ficta), por lo que excede por dos meses la excepción de garantía del recurso de revocación a la obligación de respuesta que deben dar las autoridades fiscales.

Otro aspecto de gran importancia que establece este artículo es la obligación por parte de los contribuyentes de comunicar por escrito las garantías que otorguen, a las autoridades que les notificaron los créditos.

“Artículo 144. No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.

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

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga el referido medio de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal, que lo

interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

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

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

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

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

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 141 de este Código.

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.

Las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y éstos no sean pagados dentro de los 30 días siguientes a la celebración de dicho convenio o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en este Código. Asimismo, las autoridades fiscales podrán continuar con dicho procedimiento cuando se inicie la etapa de quiebra en el procedimiento de concurso mercantil en los términos de la ley correspondiente.

En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal. El superior jerárquico aplicará en lo conducente las reglas establecidas por este Código para el citado incidente de suspensión de la ejecución.”³⁵

De este artículo se desprenden elementos muy importantes, como lo es el caso del Recurso de Revocación, del cual menciona este artículo en estudio, que cuando este se presente en tiempo y forma, no se tiene obligación de garantizar el Interés Fiscal durante los siguientes cinco meses a su interposición.

Otro elemento de gran importancia que resalta en relación a lo anterior, es la obligación del contribuyente de acreditar a la autoridad que así lo interpuso con el objeto de obtener este beneficio.

En la práctica resulta un tanto confusa la aplicación de este artículo, toda vez que no menciona ante que autoridad debe hacer tal demostración, prestándose a confusión, si tiene el ejecutor al momento de la diligencia tal carácter, o simplemente este debe limitarse a aceptar el recurso y llevarlo ante la autoridad competente para su valoración.

2.4 REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala en su artículo del 60 al 71 la forma en que se deben de ofrecer las garantías del interés fiscal.

También señala los requisitos que deben cubrir cada una de las garantías así como también la forma y los casos de cancelación de las mismas, es de suma importancia conocer lo que al respecto nos dicen estos artículos toda vez que vienen a complementar al Código Fiscal ya que este no nos dice nada respecto de los requisitos.

³⁵ idem.

2.4.1 OTORGAMIENTO DE LA GARANTÍA ARTÍCULO 60 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Artículo 60 nos dice que las garantías se deben de otorgar a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado, refiriéndose en este último caso al servicio de Administración Tributaria:

“ ARTICULO 60.- La garantía del interés fiscal relativo a la créditos fiscales a que se refieren los artículos 40 y 141 del Código, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda.

Cuando la garantía se otorgue mediante fianza, se hará a favor de la Tesorería de la Federación o del citado organismo descentralizado, según sea el caso.

Las garantías subsistirán hasta que proceda su cancelación en los términos del Código y este Reglamento.

Los gastos que se originen con motivo de la garantía serán por cuenta del interesado.

En los casos en que conforme a las leyes, los particulares estén obligados a otorgar garantía al Gobierno Federal, la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación y se aplicara en lo conducente lo dispuesto por este artículo.”³⁶

El artículo que se estudia, menciona la autoridad a la que se deben de dirigir las garantías, siendo muy claro al respecto.

Otro aspecto de gran importancia, lo constituyen los gastos que se generen, mismos que menciona tajantemente serán por cuenta del deudor, gastos que se refieren precisamente a los gastos que en materia fiscal se conocen como gastos de ejecución, de los cuales habla el artículo 150 del mismo ordenamiento.

³⁶ REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

2.4.2 GARANTÍA DE DEPOSITO EN DINERO ARTÍCULO 61 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Artículo 61 se refiere a que cuando se garantice el interés fiscal mediante deposito de dinero, este debe de quedar en poder de la tesorería y que en tanto se resuelva la procedencia del crédito fiscal o su no procedencia no se podrá retirar dicha cantidad y solamente se podrán retirar los intereses:

“**ARTICULO 61.-** Para los efectos de la fracción I del artículo 141 del Código, el depósito de dinero, generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen.”³⁷

Las cantidades depositadas conforme a este artículo, quedarán, hasta que se resuelva lo conducente, en deposito de las autoridades.

Resulta interesante, el interés que se aplicara a las cantidades depositadas, resumiéndose a precisar el numeral que se comenta, que será la propia Secretaría quien lo señalara.

En la práctica es muy raro encontrar este tipo de garantía, toda vez que el dinero al permanecer en poder de las Autoridades y, el calculo de los intereses que este rinda ser impuesto por las mismas, genera perdida para los deudores.

2.4.3 GARANTÍA CON PRENDA O HIPOTECA ARTÍCULO 62 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Artículo 62 nos dice que cuando se vaya a garantizar un crédito con prenda la garantía se constituirá sobre el 75% de su valor y que deben de estar libres de gravámenes para conocer el valor de los bienes la Secretaría podrá autorizar a instituciones o a corredores públicos.

³⁷ idem.

Cuando se garantice con hipoteca sobre bienes inmuebles también se constituirá sobre el 25% de su valor mismo que será determinado mediante avalúo o valor catastrado.

“ ARTICULO 62.- Para los efectos de la fracción II del artículo 141 del Código, la prenda o hipoteca se constituirá sobre los siguientes bienes:

I.- Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese por ciento. La Secretaría podrá autorizar a instituciones y a corredores públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

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

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

II.- Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral. Para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del registro público de la propiedad en el que no aparezca anotado algún gravamen ni afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el registro público de la propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año en los términos del artículo 69 de este Reglamento.”³⁸

³⁸ idem.

Como se puede apreciar, este precepto impone límites a los valores que pueden garantizarse mediante prenda o Hipoteca, los cuales están directamente relacionados al valor de los bienes.

Lo anterior, produce certidumbre a la Autoridad Fiscal, sobre el valor de los bienes dejados en garantía, facultándola a llevar a cabo los avalúos necesarios, conforme a la naturaleza de los bienes, a fin de conocer montos reales que estos puedan garantizar.

2.4.4 GARANTÍA MEDIANTE FIANZA ARTÍCULO 63 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Nos dice que cuando un crédito se garantice mediante fianza, la fianza original quedará en poder de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado competente que en este caso lo sería el Servicio de Administración Tributaria.

“ **ARTICULO 63.-** Para los efectos de la fracción III del artículo 141 del Código, la póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana.”³⁹

El numeral en comento, claramente impone a los interesados la obligación de comunicar a las Autoridades Recaudadoras, el otorgamiento de la Fianza, mediante el depósito de la Fianza original ante estas Autoridades.

2.4.5 GARANTÍA MEDIANTE RESPONSABILIDAD DE UN TERCERO SOLIDARIO ARTÍCULO 64 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este Artículo señala que para que sea procedente la garantía del interés fiscal otorgada por un tercero solidario esta debe constar por escrito, y que

³⁹ idem.

tratándose de personas morales no debe de exceder el monto a garantizar del 10% de su capital social si hubo pérdida en los ejercicios anteriores.

En el caso de personas físicas se aplicara el mismo monto pero, sobre los ingresos declarados en el ejercicio anterior y, cuando estos se dediquen a actividades empresariales no se incluirá el 75% de los ingresos declarados por este concepto, ni el 10% afectado a su actividad empresarial.

“ ARTICULO 64.- Para los efectos de la fracción IV del artículo 141 del Código, para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente:

I.- Manifestar su aceptación, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.

II.- Cuando sea persona moral la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, y siempre que dicha persona no haya tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aún teniéndola, ésta no haya excedido de un 10% de su capital social.

III.- Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso.”⁴⁰

Resulta compleja esta forma de garantía, toda vez, que esta debe quedar a cargo de personas con comprobada solvencia económica, tomando como base, ya sea su capital social o sus declaraciones de ejercicios anteriores.

La intención de este artículo es dar certeza a las Autoridades sobre la Solvencia de los terceros solidarios.

⁴⁰ idem.

2.4.6 GARANTÍA OTORGADA POR UN TERCERO MEDIANTE PRENDA, HIPOTECA EN LA VÍA ADMINISTRATIVA ARTÍCULO 65 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Nos da la posibilidad de que un tercero garantice el interés fiscal a través de prenda, hipoteca o en la vía administrativa señalando que deberá cumplir con los requisitos que se establecen para cada uno de estos conceptos.

“**ARTICULO 65.-** Para que un tercero asuma obligación de garantizar por cuenta de otro en alguna de las formas a que se refieren las fracciones II y V del artículo 141 del Código, deberá cumplir con los requisitos que para cada una se establecen en este Reglamento.”⁴¹

El tercero que quiera optar por esta forma de garantía, deberá cumplir con los requisitos del valor de los bienes dados, que marca la ley para los deudores originales y, de conformidad con el precepto anterior, deberá también solicitarlo así por escrito.

2.4.7 GARANTÍA MEDIANTE EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA ARTÍCULO 66 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Señala los requisitos que se deben de cubrir para garantizar mediante el embargo en la vía administrativa diciendo al respecto que debe de solicitarse por escrito del contribuyente deudor quien señalara los bienes que quedaran en garantía que no podrán ser bienes de fácil descomposición, deterioro o inflamables y que tratándose de inmuebles se deberán de inscribir en el registro público de la propiedad, además de que deberán de pagarse por adelantado los gastos de ejecución.

“**ARTICULO 66.-** Para los efectos de la Frac. V del artículo 141 del Código, el embargo en la administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

⁴¹ idem.

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

II.- El contribuyente señalará los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso se cumplan los requisitos y por cientos que establece el artículo 62 de este Reglamento. No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código.

III.- Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podría removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en almacén general de depósito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.

IV.- Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

V.- Deberá cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código. El pago así efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia."⁴²

La disposición legal que se acaba de transcribir regula importantes requisitos para este tipo de garantía como que debe de ser a solicitud del propio deudor interesado.

Lo anterior, marca una importante diferencia con el embargo de los artículos 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, ya que este es un embargo voluntario que ofrece el deudor, a diferencia de los contenidos en los artículos que se mencionan, los cuales con llevados a cabo por la autoridad con o sin la voluntad del deudor.

⁴² idem.

Otro aspecto muy importante que se desprende son los gastos de ejecución, mismos que deben de pagarse por adelantado y que en ningún caso se devolverán.

En relación a esto comentaremos que al llevarse acabo la diligencia de embargo por la Autoridad, solicitada así por el interesado, independientemente de la resolución que pudiese recaer en caso de que se interponga un medio de defensa por parte del deudor, la diligencia ya se practico, por lo cual la Autoridad debe recuperar el gasto que esta le origino.

2.4.8 AUTORIZACIÓN DE GARANTÍAS ARTÍCULO 67 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El numeral que se cita refiere que la autorización de las garantías corresponde a la autoridad recaudadora, una vez que el interesado las ofrece esta las califica acepta y da tramite y en caso de ser insuficientes se lo notificara así al interesado lo mismo que si no cumple los requisitos para que en el término de cinco días los subsane o amplíe según sea el caso.

“ARTICULO 68.- La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le de el trámite correspondientes.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establecen el Código y este Reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario no se aceptará la garantía.”⁴³

⁴³ idem.

Este artículo da la facultad a la Autoridad Recaudadora de valorar las garantías que se le ofrezcan, pudiendo o no aceptarlas, y en caso de que estas resulten improcedentes deberá requerir al interesado para que las perfeccione.

2.4.9 POSIBILIDAD DE VARIAS GARANTÍAS PARA UN CRÉDITO O UNA SOLA PARA VARIOS CRÉDITOS Y SUBSTITUCIÓN DE LAS MISMAS ARTÍCULO 69 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Nos dice que un crédito fiscal puede garantizarse a través de la combinación de las diferentes formas que al efecto señala el Artículo 141 del CFF y que pueden sustituirse con el único requisito de que debe de estar constituida la garantía que reemplaza la otra.

Así mismo nos dice que puede ofrecerse una garantía únicamente para varios créditos fiscales, señalando también la ampliación de las garantías.

“ARTICULO 69.- Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, podrán combinarse las diferentes formas que al efecto establece el artículo 141 del Código, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta, cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.

La garantía constituida podrá garantizar uno podrá o varios créditos fiscales es, siempre que la misma comprenda los conceptos previstos en el segundo párrafo del artículo 141 del Código.

La garantía deberá ampliarse dentro del mes a siguiente a aquél en que concluya el período a que se refiere el segundo párrafo del artículo 141 del Código, por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a aquellos casos en que por cualquier circunstancia resulte insuficiente la garantía.”⁴⁴

En la practica las Autoridades Fiscales prefieren una garantía para cada una de las obligaciones, aunque este artículo da la posibilidad a los deudores de ofrecer una para todos los créditos que existan a cargo del mismo contribuyente.

⁴⁴ idem.

Para llevar a cabo lo anterior deben de cubrirse todos los requisitos que se marcan para cada una de las garantías en los artículos que preceden, sobre el valor de las garantías, acreditar su propiedad y relacionar cuales son los créditos que se pretenden garantizar con el bien.

2.4.10 CANCELACIÓN DE GARANTÍA ARTÍCULO 70 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este artículo señala los casos en que procede la cancelación de las garantías, diciendo que son la sustitución de las mismas, el pago de los adeudos, cuando queda sin efectos la resolución que le da origen y otros casos que dispongan las leyes fiscales así como la posibilidad de disminuirlas.

"ARTICULO 70.- La cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:

I.- Por sustitución de garantía.

II.- Por el pago del crédito fiscal.

III.- Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.

IV.- En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo."⁴⁵

Consideramos que este precepto señala claramente el Principio Jurídico que dice que lo accesorio sigue la suerte de lo principal en sus fracciones II y III, considerando al crédito como lo principal, mismo que al extinguirse por pago o por haber quedado sin efectos, termina también con la obligación de ofrecer una garantía.

⁴⁵ idem.

Da también la posibilidad de reducir las garantías en la misma relación que se reduzcan los créditos que amparan.

2.4.11 TRAMITE DE CANCELACIÓN DE LAS GARANTÍAS ARTÍCULO 71 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Este precepto jurídico señala que el interesado o el tercero con interés jurídico deberá presentar una solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora, y que cuando se traten de bienes inscritos en el registro público de la propiedad o del comercio la autoridad girara oficio al registro que corresponda solicitando su cancelación.

“ARTICULO 71.- Para los efectos del artículo anterior el contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalen.

La cancelación de las garantías en las que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado inscripción en registro público, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al registro público que corresponda.”⁴⁶

En este artículo, se impone a los deudores interesados la obligación de solicitar la cancelación de las garantías.

Tratándose de garantías inscritas en el Registro Público dicha cancelación pudiera ser más tardada en virtud de la mayor cantidad de trámites a realizar.

2.5 LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El servicio de administración tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mismo que se encarga, entre otras cosas

⁴⁶ idem.

de realizar los cobros de los créditos fiscales, por lo que siendo la existencia de este órgano desconcentrado un requisito indispensable para que se de la garantía del interés fiscal veremos los artículos de esta ley que le dan facultades.

En su primer artículo esta ley nos da la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria al decir:

"ARTICULO 1º. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.

„47

El artículo segundo de esta Ley nos define cual es el objeto del Servicio de Administración Tributaria.

"ARTICULO 2º. El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación. „48

En su artículo tercero esta Ley nos habla de la autonomía de las resoluciones del servicio de administración Tributaria.

⁴⁷ LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

⁴⁸ idem.

“ARTICULO 3°. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.”⁴⁹

En su artículo séptimo esta Ley enumera las atribuciones del Servicio de administración Tributaria entre las que se destacan la de la recaudación de las contribuciones mencionada en su fracción primera, el representar los intereses del fisco federal en su fracción tercera, vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en su fracción séptima, etc.

“ARTICULO 7°. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación;
- III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;
- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- V. Ejercer aquéllas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria;
- VI. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscal, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;

⁴⁹ idem.

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

VIII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia;

IX. Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud;

X. Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera;

XI. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo;

XII. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y

XIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.⁵⁰

2.6 JURISPRUDENCIA RELATIVA A LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

La jurisprudencia también nos habla de la garantía del interés fiscal en este caso se refiere a lo que ya comentamos con anterioridad de que la garantía del interés fiscal no solamente comprende dentro del procedimiento administrativo de ejecución a las que menciona el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación sino que también, el embargo practicado sobre la negociación lo constituye.

“TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO

⁵⁰ *idem.*

Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Parte : II, Noviembre de 1995
Tesis: P. CVII/95
Página: 91

INTERES FISCAL. GARANTIZARLO MEDIANTE EL EMBARGO, QUE ESTABLECE EL ARTICULO 141 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, PARA OBTENER LA SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION, NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

A través del embargo, el deudor puede garantizar el interés fiscal a fin de cumplir con uno de los requisitos que exige el artículo 144 del precitado Código, para obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; y, a la vez, satisfacer la necesidad jurídica de que el fisco tenga asegurado el cumplimiento cabal del crédito fiscal, quedando conciliados el derecho del deudor a ser oído en el juicio y el interés de la sociedad en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, por lo que el artículo 141 del mismo ordenamiento no viola la garantía de audiencia.

Amparo en revisión 723/94. Almacenes Distribuidores de Carne y Productos Agropecuarios, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos. El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el trece de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número CVII/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a trece de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte : XIV-Julio"

El criterio de la Suprema corte de Justicia de la Nación aquí transcrito, considera que hay una conciliación de intereses entre el fisco y los particulares que le deben.

Sin embargo, en relación a lo anterior consideramos que si bien es cierto, es una obligación de los deudores y un derecho de las Autoridades, también lo es el hecho, de que el embargo practicado por las Autoridades Administrativas no encuentra fundamento alguno en nuestra Constitución Política.

Lo anterior no cuestiona el derecho de las Autoridades Fiscales a que se le garanticen los adeudos, sino más bien, tiende a resaltar la carencia del fundamento de las facultades coactivas de estas autoridades en la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPITULO TERCERO
EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN SU ANÁLISIS Y
PROBLEMÁTICA

3 CAPITULO

3.1 DIFERENCIA ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO.

En el presente trabajo estudiamos la Garantía del Interés Fiscal dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y toda vez, que como ya lo dijimos, se trata de un procedimiento, estimamos pertinente analizar la diferenciación entre proceso y procedimiento.

El primero de ellos gramaticalmente es un vocablo que procede del latín *processus* y significa "acción de ir adelante".⁵¹ En su acepción forense alude a la actuación en la que se realizan tramites judiciales o administrativos.

Una vez que definimos lo que es el proceso, definiremos más adelante lo que es el procedimiento, pero antes, para que se logre una mejor comprensión, debemos de saber que las expresiones proceso y procedimiento son distintas. En el proceso se contemplan las etapas diversas en abstracto, en cambio. En el procedimiento se enfocan los hechos acaecidos en la realidad como consecuencia del desenvolvimiento concreto del proceso.

El procedimiento es la actualización concreta del proceso.

El proceso es abstracto y el procedimiento es concreto, en el primero se previene la secuela ordenada de los actos que tienen al desempeño de la función jurisdiccional u administrativa, entre tanto, en el procedimiento la realidad se ha pretendido apegar a esa secuela de actos pero, con todos los matices e individualidades que supone el caso real.

⁵¹ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Editorial Espasa-Calpe, S. A., 19ª edición, Madrid, 1970, p.1076.

El maestro Carlos Arellano García al referirse al proceso nos dice:

“El proceso es el desarrollo regulado por la ley de todos los actos concatenados hacia el objetivo de aplicación de la ley”⁵².

Por otro lado el procedimiento según el mismo autor:

“Es el desarrollo real de un caso en el que se ha planteado una determinada controversia.” ⁵³

3.2 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Analizaremos a continuación el procedimiento administrativo, una vez que ya hemos analizado la diferencia entre el proceso y el procedimiento.

El legislador para hacer la Ley, sigue un camino dividido en pasos o etapas que contempla la constitución en los artículos 71 y 72 (La creación de las Leyes), cosa igual sucede al tribunal para hacer o dictar su sentencia: los Códigos o Leyes procesales trazan uno o varios caminos que deben seguir para lograr ese fin.

La autoridad administrativa, para crear el acto administrativo, también esta obligada a seguir los pasos que le marca la ley, Luego las tres autoridades del país, la legisladora, la juzgadora y la administradora están sometidas a la ley en la realización de su labor cotidiana y propia: hacer la ley, la sentencia y el acto administrativo que es lo que revela un estado de derecho.

Se entiende por Procedimiento Administrativo el camino a la vía legal que debe seguir la vía administrativa para la creación del acto administrativo. Pero la creación del acto no se limita a su sola emisión en si, sino a su total producción en la

⁵²ARELLANO GARCÍA Carlos. Derecho Procesal Civil. Ed. Porrúa. México 1997. P 63.

⁵³ idem.

esfera o ámbito de la administración. En otras palabras, el procedimiento administrativo no concluye su tarea propia en la sola elaboración del acto; este necesita ser ejecutado y superar toda objeción o impugnación administrativa para alcanzar su vida definitiva dentro de la misma administración. El maestro Alfonso Nava Negrete nos da el siguiente concepto de Procedimiento Administrativo.

“El procedimiento administrativo como el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración. Quedan incluidos: procedimiento de producción, ejecución, autocontrol, impugnación de los actos administrativos y todos aquellos cuya intervención se traducen en dar definitividad a la conducta administrativa”⁵⁴

Solo en sentido muy estricto el procedimiento administrativo se podría entender como cause legal para la emisión del acto. Pero el quehacer administrativo no se encierra en estuche tan estrecho. El procedimiento engloba todos los actos o procedimientos, pasos o formalidades que preceden a la formación definitiva del acto administrativo. Todos los actos que realiza la administración e inclusive con la frecuente participación o intervención de administrados, para formar el acto o resolución administrativa final, estructuran el procedimiento administrativo.

Debe de advertirse que no cada acto administrativo esta precedido para su formación de un procedimiento; es la naturaleza del mismo la que lo impone o lo hace imposible. Por ejemplo, al cometerse una infracción de transito (pasarse un alto) se da tal inmediatez entre ese hecho y el momento en que la autoridad levanta el acta de infracción e impone la sanción, que materialmente no da espacio a todo un procedimiento. En cambio, en otros si, como son los permisos, autorizaciones, concesiones, comprobación o revisión fiscal de los contribuyentes, etc.

3.2.1 ETAPAS PARA LLEGAR AL ACTUAL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

⁵⁴ NAVA NEGRETE Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Ed. Porrúa. México. 1959. p 77

Se pueden señalar cuatro etapas en la formación de la estructura actual del procedimiento administrativo.

Primera.- Durante el siglo XIX que se caracteriza por un procedimiento hermético, es decir que las leyes, reglamentos u otros ordenamientos generales no regulaban tal procedimiento, no se sabía que pasos daba o debía dar la autoridad para emitir ciertos actos, casi en completo secreto la administración tomaba sus decisiones. Menos se podía pensar y plasmar alguna intervención del particular dentro del procedimiento.

Segunda.- Cubre hasta la cuarta década del presente siglo, en la que se empieza a regular o prever un procedimiento a seguir para la realización de los actos administrativos. Se fijan requisitos para obtener permisos o licencias, tiempos para presentar solicitudes ante las autoridades y para que estas dicten sus resoluciones. Bases para inconformarse de sanciones administrativas.

Tercera.- Rebasa los años cuarenta con un procedimiento administrativo propiamente dicho, para encauzar la actividad administrativa, pero con la peculiaridad inicial de reconocer que en muchos casos era necesaria la intervención de los particulares que serían los afectados con la resolución final. Sobre todo, estos últimos tendrán que aportar pruebas o ampliar las ya presentadas, informar de los hechos ocurridos con su manera de verlos que serán en su beneficio o perjuicio, ya no es un procedimiento exclusivo para las autoridades, cuando menos no en todos los casos.

Cuarta.- Parte de los años setenta con una legislación administrativa que aumenta la obligada concurrencia de autoridades y particulares en el procedimiento, no solo por que las resoluciones administrativas deben de estar apoyadas, en

hechos reales, ciertos, auténticos, sino también por que es por este medio que se cumple con la garantía de audiencia.

3.2.2 CLASIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS

Dos procedimientos administrativos principales se advierten en la vida legal y practica de la administración: el de elaboración o producción del acto administrativo y el de impugnación del mismo.

En las leyes y reglamentos administrativos encontramos distintas denominaciones para diversos procedimientos: por ejemplo, se habla del procedimiento de oposición, de inconformidad, de ejecución, sancionador, de contratación, etc. El Código Fiscal de la Federación vigente utiliza para su título v el rubro "de los procedimientos administrativos" para después ocuparse de varios, efectivamente. Todos ellos, sin embargo, en el fondo son procedimientos que concluyen en la elaboración de un acto o resolución administrativa. del mismo procedimiento que se prevé para tramitar un recurso e impugnar un acto administrativo termina con otro acto de la misma especie.

No obstante, en las leyes, reglamentos y otros ordenamientos generales, se separa y singulariza el procedimiento de impugnación de actos administrativos y el procedimiento que inicialmente formó el acto impugnado. Son dos procedimientos que se estructuran en forma diferente y sobretodo el de impugnación que a veces en forma indebida se construye como si se tratara de un proceso.

3.2.3 SIMPLIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Aunque el gobierno de Miguel de la Madrid le llamo simplificación administrativa, como una acción de reforma administrativa, sus propósitos de cambio se centraron básicamente en la simplificación de los cientos de procedimientos que seguían las autoridades administrativas federales, se quiso acertadamente despojar a dichos procedimientos de trámites, requisitos, exigencias, tiempos, que estorbaban a una expedita acción administrativa y que solo fomentaban una burocracia negligente y corrupta y causaban serios casos de injusticias a cargo de lo administrados.

Aquella filosofía de buena administración que implanto un acuerdo presidencial, publicado el 8 de agosto de 1984. se siguió en el gobierno subsecuente pero extremando su sentido original. Ahora la simplificación se aplica a las nuevas leyes administrativas al abrevias su texto sustantivo y procedimental, dejando una gran labor legislativa a los reglamentos. A este fenómeno suele llamársele : desregulación administrativa.

Con esa simplificación administrativa puesta en práctica por las iniciativas de ley del presidente de la República, el Congreso de la Unión quedo simplificado por voluntad propia.

3.2.4 EJECUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Una vez que ha reunido todos sus elementos el acto administrativo produce sus efectos y se lleva acabo o se ejecuta.

Es posible sin embargo que la ley o reglamento sometan el acto a un término o a una condición: por ejemplo, que los pescadores de camarón no podrán hacer uso de sus productos hasta que concluya el término de veda, o que el concesionario

minero solo podrá explotar su mina cuando concluyan todos los trabajos de exploración.

3.3 LA NOTIFICACIÓN.

Con o sin término o condición el acto administrativo debe dársele a conocer a su destinatario que puede ser un particular o una autoridad administrativa. O sea, debe notificarse el acto o resolución para que produzca sus efectos y pueda ser acatado y por ende ejecutado.

De acuerdo con las leyes administrativas vigentes las formas de notificación comunes son: a) personal, b) por correo, c) por edictos, d) por estrados. Cada ley precisa cuales son las formas de notificación de los actos o resoluciones que se realizan en su área. Además en cada Ley se indica cuales de esas formas se utilizarán para ciertos actos o resoluciones, según el interés que tenga. El Código Fiscal de la Federación por ejemplo, en el artículo 134 se refiere a las notificaciones de los actos administrativos; adopta esas cuatro formas y agrega la de instructivo, pero también fija cuales se utilizaran para determinados actos.

“Artículo 134. Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

I. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión,

hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

V. Por inductivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código.

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.⁵⁵

Ahora Bien cuando las leyes no prevén su propio sistema de notificaciones o lo hacen en forma incompleta, el camino que se sigue es la aplicación supletoria del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En el caso de la materia fiscal es el propio Código Fiscal de la Federación, el que en términos generales le da la supletoriedad al Derecho Federal Común al mencionar:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicaran supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”⁵⁶

Como se puede ver en materia fiscal el artículo 5, es el que hace referencia a la supletoriedad del Derecho Federal Común, mismo que aplicara como arriba se menciona en todo lo referente a las lagunas que existan o que pudiesen existir en cuanto a las notificaciones se refiere y no solo en esto, sino que se aplicaran en general para toda la materia fiscal.

⁵⁵ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

⁵⁶ Idem.

3.3.1 TIPOS DE NOTIFICACIONES.

El Código Fiscal de la Federación contempla los siguientes tipos de notificaciones, los casos en que procede cada una de ellas y la forma en que debe practicarse como lo veremos a continuación.

3.3.1.1 NOTIFICACIONES PERSONALES Y POR INSTRUCTIVO.

Deben de notificarse personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o de documentos y actos administrativos que puedan ser recurridos.

A este respecto debe señalarse que al mencionar la ley a los citatorios, como actos que deben de notificarse en forma personal, es un poco confusa, ya que en si el citatorio por su naturaleza no es un acto que se deba de notificar, sino más bien es una parte de las notificaciones personales o uno de los requisitos para llevar acabo estas de conformidad con el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, mismo que a la letra dice.

“Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejara citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, 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”.⁵⁷

Como podemos apreciar el citatorio es uno de los requisitos que marca este artículo para llevar a cabo las notificaciones personales cuando no se encuentra a la

⁵⁷ Idem.

persona a que debe de notificarse y además, nos da la posibilidad de que entendamos la diligencia con un tercero, sea vecino o sea la persona que se encuentre en el domicilio, y además es también requisito no sólo para este tipo de notificaciones sino también da origen a las notificaciones por instructivo, ya que también menciona el mismo artículo 137 en su segundo párrafo, parte final lo siguiente:

“...En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, está 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...”⁵⁸

De tal forma que es ante la negativa de recepción de la notificación, cuando la notificación por instructivo es procedente, necesitando como lo menciona el propio artículo 134 del ordenamiento citado de los requisitos que establece el artículo 137, mismo que se refieren a la negativa una vez que ya precedió el citatorio.

3.3.1.2 NOTIFICACIONES POR ESTRADOS.

Este tipo de notificaciones se usan para cuando la persona a la que se tiene que notificar, desaparece después de iniciadas las facultades de comprobación, o se opone a la diligencia de notificación o desocupa el local que es su domicilio fiscal sin presentar su cambio de domicilio, después de la visita de verificación y antes de un año contado a partir de la visita que se menciona, o bien después de que se le notifico un crédito fiscal y antes de garantizarlo, pagarlo o que este haya quedado sin efectos, tratándose de personas morales que hayan realizado actividades por las que tengan que pagar contribuciones y haya pasado mas de un año y no den el aviso.

La forma de llevar acabo la notificación por estrados la marca el artículo 139 del Código Fiscal de la Federación mismo que a la letra dice:

⁵⁸ Idem.

“Artículo 139. Las notificaciones por estrados se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento”.⁵⁹

Como se puede apreciar la notificación por estrados es para aquellos casos en que a los contribuyentes, no se les puede localizar ya que se cambian del domicilio sin dar aviso de ello a las autoridades fiscales o bien por que tratándose de personas morales estas no dan el aviso a las mismas de las actividades por las que deben de pagar impuestos y se fijan durante cinco días en un lugar visible de la propia oficina, abierto al público los documentos que se les van a notificar.

3.3.1.3 NOTIFICACIONES POR EDICTOS.

Las notificaciones por edictos son procedentes cuando la persona que se va a notificar ha fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio, o que el domicilio de este o el de su representante legal no se encuentre en territorio nacional.

La forma para realizar este tipo de notificaciones nos la marca el Código Fiscal de la Federación en su artículo 140, mismo que a la letra dice:

“Artículo 140. Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican.

En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación”.⁶⁰

⁵⁹ Idem.

⁶⁰ Idem.

Este tipo de notificación como nos lo indica el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación tiene una aplicación muy específica y su forma de llevarse a cabo esta muy bien delimitada por el numeral que se acaba de transcribir.

3.4 REQUERIMIENTO DE PAGO.

Transcurridos los plazos a los que se refiere el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación sin que los contribuyentes deudores hayan pagado o garantizado los créditos fiscales las autoridades de conformidad con el artículo 145 del mismo ordenamiento exigirán el pago de los mismos mediante el requerimiento de pago.

“Artículo 65 Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación ”.⁶¹

Lo anterior se llevará a cabo de conformidad con lo que al respecto marca el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

“ Artículo 152 El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con intervención de la negociación en su casa, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

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 el.

⁶¹ Idem.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá a la aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por estas, siempre que quien practique la inspección este facultado para ello en la orden respectiva".⁶²

Como se puede ver para la práctica de esta diligencia la ley señala requisitos específicos como son la identificación plena de la persona que realizará la diligencia (ejecutor) y además los mismos requisitos para los citatorios que en el artículo 137 se señalan para las notificaciones.

3.5 EMBARGO PRECAUTORIO.

Una vez realizado el requerimiento de pago de un crédito sin que se acredite su pago o la garantía que por el mismo se haya otorgado las autoridades fiscales procederán de conformidad con el citado Artículo 145 a realizar embargo precautorio sobre los bienes o negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal.

El embargo es la intimación judicial hecha a un deudor para que se abstenga de realizar cualquier hecho susceptible de producir la disminución de la garantía de un crédito debidamente especificado. El embargo constituye una limitación del derecho de propiedad (no la privación de ella) que afecta al derecho de disposición y que subsiste mientras no se ha levantado por la autoridad respectiva.

El embargo precautorio tiene la característica de ser una medida cautelar sujeta a mayores exigencias que el embargo genérico dado que, quien pretende el embargo precautorio carece de título ejecutivo para su obtención.

Lo más esencial en el embargo es la afectación de bienes o derechos. Los derechos y bienes se encuentran en el patrimonio de deudor y responden

⁶² Idem.

genéricamente por todos los deudores a cargo del titular de esos derechos y bienes pero, en virtud del embargo, ya, en especial, los bienes están encauzados a responder por el importe de deudores concretos.

La responsabilidad ya no es genérica, esta específicamente dirigida a unos derechos o bienes determinados.

Los bienes son objetos materiales con valor intrínseco o representativo. Los derechos son las prerrogativas derivadas de una norma jurídica para exigir de un sujeto obligado una prestación determinada.

En materia fiscal es el artículo 145 del mencionado ordenamiento el que nos marca los casos en los que se llevara a cabo el embargo precautorio de bienes mismo que a la letra dice:

“Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

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 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 ha juicio de esta exista peligro eminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabara el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantara el embargo.

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. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditado la posesión o propiedad de la mercancía, se levantara el embargo trabado.

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

La autoridad requerirá al obligado en el caso de la Fracción V de este Artículo, para que dentro del termino de tres días desvirtué el monto por el que se realizo el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, este quedará firme.

El embargo precautorio quedara sin efectos si la autoridad no emite dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II y III y 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantara el embargo.-

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este Código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza le sean aplicables.

En ningún caso se aplicara el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos".⁶³

3.6 EMBARGO POR FALTA DE PAGO.

⁶³ idem.

El artículo 151 del Código Fiscal de la Federación habla del embargo por falta de pago y al respecto nos dice lo siguiente:

“Artículo 151. 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 este 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 genero, se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento”.⁶⁴

3.6.1 DESIGNACIÓN DE BIENES.

Ya expresamos que, después del requerimiento se procede al embargo y, el primer acto en el embargo consistirá en el señalamiento de los bienes que se sujetaran a embargo para garantizar lo adeudado.

El señalamiento de bienes es una prerrogativa que corresponde originariamente al deudor y solo en defecto de señalamiento por este, esa facultad la ejercerá el ejecutor.

⁶⁴ Idem.

A este respecto el artículo 155 del multicitado ordenamiento señala que es derecho de la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, señalar los bienes sobre los que se deba trabar estableciendo un orden que es el siguiente:

1. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
2. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocidas solvencia.
3. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
4. Bienes inmuebles.

3.6.1.1 FACULTADES DEL EJECUTOR EN LA DESIGNACIÓN DE BIENES.

El artículo 156 del Código Fiscal de la Federación señala que el ejecutor que lleve a cabo la diligencia de embargo podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo 155 del mismo ordenamiento si la persona con quien se entienda la diligencia se encuentre en alguno de los siguientes supuestos:

1. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido el orden que establece el artículo 155 al hacer el señalamiento.
2. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:
 - a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
 - b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
 - c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Como se puede ver se le otorgan facultades de designación al ejecutor ante el incumplimiento o negativa de apegarse al orden establecido por parte del deudor o de la persona con la que se entienda la diligencia de embargo, además se le dan amplias facultades para decidir si son suficientes o no los bienes designados por el deudor y en su caso realizar la designación de más bienes hasta que a su buen juicio quede bien garantizado por este medio el interés fiscal.

3.6.2 TESTIGOS EN LA DILIGENCIA DE EMBARGO.

De conformidad con el último párrafo del artículo 155 del mencionado ordenamiento es derecho en primer término de la persona con quien se entienda la diligencia de embargo designar dos testigos, pero si esta no lo hiciera o los testigos se negarán a firmar la diligencia de embargo así lo hará constar el ejecutor en el acta que levante sin que esta circunstancia afecte la legalidad del embargo.

3.6.3 OPOSICIÓN DE UN TERCERO EN EL EMBARGO.

Al respecto el artículo 158 del Código fiscal de la Federación, señala que cuando al momento de realizar la diligencia de embargo y designar los bienes para los mismos se opusiere un tercero, fundándose en el dominio de ellos, no se realizara el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenara al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificara al interesado que se puede hacer valer el recurso de revocación en los términos de este Código.

De lo anterior se desprende que en este caso las facultades otorgadas al ejecutor para la verificación de la documentación que se le exhiba y en su caso para aceptarla como válida a su buen juicio, es meramente provisional, ya que esta misma documentación debe de allegarse a la ejecutora para que esta realice la valoración de la misma y esta si determine en definitiva sobre el asunto.

3.6.4 NOMBRAMIENTO DE DEPOSITARIO

Trabado el embargo, deberá procederse a la designación de un depositario, tratándose de embargos en la vía judicial pueden ser designados como depositarios las siguientes personas:.

- a) El propio deudor;
- b) El mismo acreedor;
- c) Un tercero.

Tratándose de la materia fiscal dispone el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación que los bienes o negociaciones que se hayan embargado se dejarán en la guardia del o de los depositarios que se hicieran necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios quienes desempeñaran su cargo conforme a las disposiciones legales.

Tratándose de embargos de bienes raíces o de negociaciones los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según sea el caso, con las facultades y obligaciones que señalan los artículos 165, 166 y 167 del Código que se menciona.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El depositario es designado al momento de la diligencia por el ejecutor cuando no lo hubiera hecho el jefe de la oficina exactora y puede recaer el nombramiento del depositario en el propio ejecutado.

La facultad de designar al depositario de los bienes en materia fiscal corresponde al jefe de la oficina exactora quien al no ejercer esa facultad la delega en sus ejecutores para que al momento de la diligencia lo designen, sin embargo este conserva la facultad de removerlo libremente en todo momento.

El nombramiento de depositario recaerá en la persona, que como ya se menciona, designe el jefe de la oficina exactora o el ejecutado al momento de la diligencia, pudiendo ser el mismo deudor (ejecutado), y de este modo encontramos una similitud con el depositario de bienes en actos judiciales ya que puede ser el mismo deudor ejecutado, o el acreedor, que en este caso será la propia autoridad.

3.6.4.1 OBLIGACIONES DEL DEPOSITARIO.

El primer deber que tiene el depositario es el de aceptar el cargo, quien lo hace al firmar con ese carácter el acta respectiva, teniendo en la materia fiscal al igual que en los actos judiciales las mismas obligaciones respecto de los bienes que le son confiados en depósito, como son el cuidar del bien cuando se trata de embargos de esta naturaleza y al hablar de embargos de negociaciones, en los que como ya dijimos, el depositario tendrá el carácter de interventor de conformidad con el artículo 165 del mencionado Código, tendrá la obligación de que una vez que haya superado las cantidades que correspondan a salarios y otros créditos preferentes deberá retirar de la negociación intervenida en 10% de los ingresos en dinero diariamente u a medida que se efectuó la recaudación y enterarlos a la oficina ejecutada.

Otra obligación tratándose de embargo de negociaciones es la de que al enterarse de irregularidades u operaciones que pongan en riesgo los intereses del

fisco federal deberá dictar las medidas que estime necesarias, las cuales tendrán el carácter de provisionales, informando de inmediato a la oficina ejecutora para que las ratifique o modifique.

Además tendrán la obligación que expresamente le impone el artículo 167 del mencionado Código de rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.

3.7 AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA Y FACULTAD DE ROMPIMIENTO DE CERRADURAS EN LAS DILIGENCIAS DE EMBARGO.

Los artículos 162 y 163 del Código Fiscal de la Federación señalan que para la práctica de diligencias, las autoridades fiscales podrán contar con el apoyo de la fuerza pública y realizar el rompimiento de cerraduras para realizar las diligencias de embargo ante la oposición de los deudores. Señalando al efecto lo siguiente:

“Artículo 162. Si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquel o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitara el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución”.⁶⁵

“Artículo 163. Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previó acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fueren necesario, para que el depositario tome posición del inmueble o para que siga a delante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquel suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviara

⁶⁵ Idem.

en deposito a la oficina exactora, dónde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento de este Código.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trará embargos sobre ellos y su contenido y lo sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.”⁶⁶

Estas facultades que se contienen en los artículos que se acaban de transcribir son necesarias para el buen desempeño de la practica de las diligencias de las autoridades fiscales, aunque sin embargo, la facultad contenida en el artículo 163 es una tanto discutida, toda vez que se ordena que se haga el rompimiento de cerraduras, como lo menciona, únicamente previo acuerdo de ejecutor con el jefe de la oficina exactora, sin que esta sea ordenada por una autoridad judicial.

3.8 REMATE DE BIENES EN MATERIA FISCAL

En la etapa culminante de la vía de apremio se procede a la venta forzada de los bienes que han sido embargados, si para ese entonces no se ha dado el cumplimiento de las prestaciones adeudadas.

Por remate en el sentido gramatical en su acepción forense, entendemos la adjudicación de una cosa en subasta o almoneda. A su vez la palabra subasta es referida a la venta pública de una cosa que se hace al mejor postor, ello quiere significar que en la venta que se realiza se da oportunidad de que concurren a la enajenación de un bien las personas que deseen adquirirlo, bajo la base de que se transmitirá el dominio al mejor postor, o sea al que ofrezca el precio mas alto.

Por su parte la palabra, Almoneda, se refiere a la venta en pública subasta, en consecuencia podemos considerar que, gramaticalmente hay una equivalencia de significación entre subasta y almoneda, así como una relación sumamente estrecha

⁶⁶ Idem.

con el remate que requiere la realización de la venta a través de la subasta o almoneda.

El distinguido procesalista mexicano Eduardo Pallares, sostiene con relación al remate que este es un acto jurisdiccional en el cual el juez se sustituye procesal y civilmente al deudor ejecutado, y hace lo que este debiera hacer voluntariamente: vende el bien para pagar a sus acreedores.

En este concepto se enfoca la voluntad del juzgador que enajena un bien, sustituyéndose a la voluntad del propietario que ha sufrido el embargo del bien, sin embargo en este concepto se omite aludir a la voluntad del comprador del bien en remate, hay un acuerdo de voluntades entre el sujeto vendedor, autoridad jurisdiccional y el comprador que ha adquirido en virtud del procedimiento de venta forzada.

Por otra parte los celebres juristas José Castillo Larrañaga y Rafael de Pina consideran que la palabra remate significa la declaración de preferente formulada por el juez en la vía de apremio, respecto de una de las posturas hechas en la correspondiente subasta, en el caso de que haya habido varias, o la de ser aceptable la que hubiera sido con carácter de única.

En este concepto de remate ya encontramos dos voluntades la de la persona que hace la postura mejor, o la postura única aceptable, y la voluntad del juzgador que considera legal y adecuada la postura con lo que ya puede operar la transmisión de dominio.

En la opinión del maestro Carlos Arellano García,

“ El remate es la institución jurídica en cuya virtud se transmite el dominio de un bien mueble o inmueble embargado, por la autoridad estatal a la persona física o

moral que ha reunido los requisitos legales para adquirirla dentro de la vía de apremio.”⁶⁷

Lo anterior es por lo que hace el remate en términos generales, en la materia administrativa el remate para los asuntos del procedimiento administrativo de ejecución viene contemplado dentro del Código Fiscal de la Federación en el artículo 173 el cual menciona que la enajenación de bienes embargados procede:

1.- A partir del siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 del Código fiscal de la Federación.

2.- En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 del mismo Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

3.- Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 del Código.

4.- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

El artículo 174 del mismo ordenamiento nos dice que la venta se llevara a cabo en Subasta pública en las oficinas de la autoridad ejecutora, salvo los casos que la misma ley autoriza, señalando también que la venta, si la autoridad así lo designase, se podrá llevar a cabo en lotes o piezas sueltas.

Antes de llevarse a cabo la convocatoria para el remate debe llevarse a cabo un avalúo de los bienes embargados dentro de los seis días contados a partir de la fecha en que este se practicó,

⁶⁷ARELLANO GARCIA Carlos. Op. Cit. P. 622.

3.8.1 CONVOCATORIA PARA EL REMATE

La convocatoria para el remate deberá hacerse al día siguiente de que haya quedado firme el avalúo de los bienes que se practique de conformidad con el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, para que este se celebre dentro de los 30 días siguientes a la convocatoria y la publicación del mismo debe hacerse cuando menos diez días antes como lo señala el artículo 176 del mencionado Código.

3.8.2 MONTO DE LA POSTURA LEGAL

El monto de la postura legal para el remate será el de las dos terceras partes del valor que se haya fijado como base de conformidad con el artículo 179 del mismo ordenamiento que se menciona.

Hasta antes de que se finque el remate a favor de alguno de los postores, el dueño de los mismos puede designar un comprador siempre que ofrezca de contado cantidad suficiente a cubrir el crédito Fiscal.

3.8.3 PRIMERA ALMONEDA

Durante la primera almoneda, El día y hora señalados para tal efecto en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora, dará a conocer a los presentes las posturas que fueron calificadas de legales, así como cual de ellas fue la más alta y se concederán plazos que serán sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada. El mismo jefe de la oficina ejecutora será el que fincará el remate a favor de quien hubiere hecho la mejor postura y si son dos o más licitantes quienes ofrecen igual suma de dinero de contado se designara por suerte cual de ellas es la que debe de aceptarse.

En el escrito en que se hace la postura legal los postores deberán acompañar un certificado de depósito del 10% de las posturas que vayan a realizar, del valor de los bienes fijados en las convocatorias, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto. Dicho depósito se regresará de inmediato a todos los postores excepto a aquel en cuyo favor se haya fincado el remate, del cual quedara como garantía y además será parte del precio de adjudicación y si este incumple perderá el importe del depósito que hubiere constituido y de inmediato este se aplicará a favor del fisco federal.

3.8.3.1 ENTREGA DE BIENES ADJUDICADOS DURANTE LA PRIMERA ALMONEDA

Tratándose de bienes muebles una vez que se haya hecho la adjudicación y se haya aplicado el depósito al precio de la venta el postor deberá pagar el restante en la caja dentro de los tres días siguientes, tan pronto como el postor haga lo anterior, se citará al contribuyente, para que dentro de un plazo de tres días hábiles entregue las facturas correspondientes a los bienes rematados, apercibido que de no hacerlo la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.

Y por último posteriormente la autoridad entregará al postor la documentación junto con los bienes y una vez hecho lo anterior el adjudicado de los bienes deberá retirarlos apercibido que de no hacerlo se causaran derechos de almacenaje a partir del día siguiente.

Tratándose de bienes inmuebles o de negociaciones, después de adjudicado el remate y aplicado el depósito constituido, el postor deberá dentro de los diez días siguientes enterar en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida.

Hecho el pago y designado el notario por el postor, se citará al ejecutado para que dentro del plazo de 10 días otorgue y firme la escritura correspondiente apercibido que de no hacerlo lo hará el jefe de la oficina ejecutora en su rebeldía.

No obstante lo anterior el ejecutado responderá por los vicios ocultos y por el saneamiento para el caso de evicción, aún en el caso de rebeldía.

Una vez que se firmo la escritura, los bienes pasarán al adquirente libres de gravámenes, y la autoridad girará las ordenes necesarias para que se le entreguen al adquirente pudiendo girar incluso las ordenes de desocupación de los mismos.

3.8.4 SEGUNDA ALMONEDA

Si durante la primera almoneda no se finca el remate se fijará nueva hora y fecha para que dentro de los quince días siguientes, se lleve acabo una segunda almoneda.

La base para el remate en la segunda almoneda será 20% menor que la de la primera almoneda.

En la segunda almoneda se seguirán las mismas reglas al subastar que en la primera almoneda, lo mismo que por lo que se refiere a la entrega de los bienes.

3.8.4.1 DACIÓN EN PAGO

Si en la segunda almoneda tampoco se fincare el bien, este se considerará enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras y servicios públicos o a instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas conforme a la ley de la materia.

3.9 ENAJENACIONES FUERA DE REMATE

El artículo 192 del Código Fiscal de la Federación señala que los bienes podrán enajenarse fuera de remate en los siguientes casos:

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

2.- Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

3.- Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

En el caso de esta fracción tercera las autoridades podrán hacer la enajenación directa o encomendarla a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes.

3.10 EXCEDENTES A FAVOR DEL DEUDOR

Cuando después de haberse cubierto el crédito existan excedentes, estos se le entregarán al deudor, salvo en los siguientes casos:

- a) Que medie orden de autoridad competente.

b) Que el propio deudor por escrito ordene que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

Una vez que pasen dos años a partir de que se le notifico al deudor,, es decir, de que esté a su disposición el saldo sin que este haga el retiro de los mismos, estos pasaran a propiedad del fisco federal.

En caso de que existiera conflicto sobre el saldo excedente este se depositará en Institución de crédito autorizada, en tanto se resuelve el conflicto por parte de las autoridades competentes.

CAPÍTULO CUARTO
LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

4 CAPITULO

4.1 GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL, CONCEPTO

En este capítulo estudiaremos a la garantía del Interés Fiscal, analizando cada una de las formas que contempla el Código Fiscal de la Federación en su artículo 141, además para tener una mejor visión de las distintas garantías, pondremos unos ejemplos de algunas de las formas de garantía.

Reviste mucha importancia el hecho de conocer las opciones que tienen los contribuyentes deudores para garantizar el Interés Fiscal, ya que en la medida que conozcamos algunas de sus características, nos situaremos en mejor posición para escoger cual es la que más estimamos adecuada para cada ocasión.

Como ya dijimos existe la obligación legal de garantizar al Estado los créditos fiscales que se le adeudan por parte de los contribuyentes deudores, De modo que para lo que el Estado implica o significa una situación a su favor derivada precisamente de la existencia de créditos fiscales, para los particulares contribuyentes, significa algo que muy por el contrario, algo a su cargo por haber realizado la situación prevista por las disposiciones fiscales.

La Legislación fiscal establece los casos y la forma en que debe de otorgarse esta garantía, los montos a comprender dentro de ella y en general las reglas generales que deben de tenerse en cuenta para su otorgamiento, como el caso de las excepciones, por ejemplo, cuando existe presentado en tiempo y forma un recurso de revocación.

Garantizar el interés fiscal es la posición que asume un contribuyente de garantizarle al fisco los créditos fiscales que le adeuda, es decir, este le manifiesta al

fisco la intención de cubrir los créditos a través del ofrecimiento de una garantía, esta situación implica para el fisco la garantía de sus créditos fiscales.

4.2 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO

Respecto de las formas en que debe de garantizarse el interés fiscal, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación señala las siguientes:

- 1.- Depósito de dinero o garantía financiera
- 2.- Prenda o Hipoteca.
- 3.- Fianza otorgada por Institución autorizada.
- 4.- obligación solidaria asumida por terceros.
- 5.- Embargo en la vía administrativa.
- 6.- títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Estas son las formas que nos señala la ley para la garantía del interés fiscal, además nos dice cuales son los conceptos que debe de comprender, que son:

Contribuciones adeudadas actualizadas

Más:

Accesorios causados

Más:

Los accesorios de los doce meses siguientes

MONTO DE LA GARANTÍA.

Es decir, primero se debe de conocer el monto de la contribución adeudada, después se debe de actualizar dicho monto con fundamento en lo que dispone el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, después se debe de aplicar al monto ya actualizado los recargos que establece el artículo 21 del CFF y por último, calcular los recargos de los doce meses posteriores, considerando la tasa de

recargos mensual que se encuentre vigente al momento de otorgamiento de la garantía.

La garantía debe de actualizarse cada año, ya que esta debe de modificarse si al término del período no se ha cubierto el crédito fiscal todavía, siguiendo en este caso los mismos pasos para su actualización que para su otorgamiento.

Si la garantía del interés fiscal se hizo a través de embargo en el procedimiento administrativo de ejecución y durante este se embargaron bienes suficientes, ya no se le exigirá al contribuyente deudor el otorgamiento de una garantía adicional, o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que los bienes embargados son los únicos que posee.

El Interés Fiscal debe de garantizarse en los siguientes casos:

- 1.- Cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- 2.- Se solicite el pago de créditos en parcialidades.
- 3.- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del CFF.
- 4.- En demás casos que señala el código y otras disposiciones fiscales.

Los plazos para garantizar el interés fiscal son los siguientes:

a) Dentro de los 30 días siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución, en la que se indique que debe de garantizarse el interés fiscal, salvo que el propio CFF disponga otra cosa.

b) Cuando se solicite la suspensión del Procedimiento administrativo de ejecución, al plazo para garantizar será de 45 días siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución que le da origen al crédito fiscal, o de 15 tratándose de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social.

c) Cuando se solicite el pago en parcialidades el plazo será de 30 días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud.

d) Cuando se interponga el recurso de revocación en tiempo y forma, el plazo para garantizar el interés fiscal es de cinco meses siguientes a la fecha en que se interponga, debiendo acreditar el contribuyente deudor, que dicho recurso lo interpuso dentro de este plazo para que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenda.

Cuando los contribuyentes garanticen el interés fiscal de los créditos fiscales, las autoridades fiscales no podrán ejecutar los actos administrativos tendientes a la recuperación de dichos créditos.

Sin embargo cuando las garantías sean insuficientes para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la obligación de vigilar que sean suficientes tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad, está exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

La garantía del interés fiscal debe de ofrecerse y otorgarse ante :

- 1.- La tesorería de la Federación.
- 2.- Organismos descentralizados como el Seguro Social.
- 3.- Tesorerías o dependencias de las entidades.

El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando se garantice el interés fiscal, se debe de comunicar por escrito la garantía a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Respecto de la garantía del interés fiscal el maestro Arnulfo Sánchez Miranda nos dice lo siguiente:

“El garantizar el interés fiscal es una opción para darle solución a determinados problemas fiscales del contribuyente por el incumplimiento de los créditos fiscales como por ejemplo, el evitar el embargo de bienes o el

pago de créditos fiscales (contribuciones) no pagados en tiempo para pagarlos en parcialidades. Garantizar los créditos fiscales es una señal para las autoridades fiscales de que los contribuyentes cubrirán las contribuciones que tienen a su cargo, en su oportunidad. Es importante recordar que las garantías que se otorgan a favor de las autoridades fiscales, se las pueden quedar cuando no se cubran los créditos fiscales.⁶⁸

Las garantías se hacen efectivas de la siguiente forma:

- a) Cuando las garantías consisten en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por terceros y el embargo en la vía administrativa, estas se hacen efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.
- b) Cuando la garantía se hizo a través de depósito de dinero esta se hará efectiva, una vez que quede firme el crédito, por mandato de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- c) Si el crédito se garantizó mediante fianza expedida a favor de la federación, esta garantía también se hará efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Por último, las garantías una vez que hayan quedado sin efectos deben de solicitarse su cancelación por escrito del contribuyente o del tercero con interés jurídico en ello, y tratándose de garantías inscritas en el Registro Público, La Secretaría solicitará su cancelación.

⁶⁸ SÁNCHEZ MIRANDA Arnulfo. Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación. Ed. Isef, México, 2004, 3a ed. P.250.

4.2.1 DEPÓSITO EN DINERO.

El Depósito en dinero, es la primera de las formas que marca la legislación fiscal, en el mencionado artículo 141 del CFF, para garantizar el interés fiscal. Ya que mediante esta se garantizan los intereses del fisco otorgándole en depósito, una suma de dinero, misma que debe de satisfacer en cuanto al monto lo que marcan al respecto las disposiciones fiscales.

El contrato de depósito en general se constituye, cuando uno recibe una cosa con la obligación de guardarla y de restituirla, Este contrato entraña como problemática lo referente a las obligaciones del depositario, mismas que suscitan confusión en cuanto a la naturaleza, contenido y papel dentro de esta relación contractual.

Las obligaciones que surgen por este contrato:

Son las de dar o hacer, mismas que a diferencia de las fuentes latinas de las obligaciones en donde la palabra "dare" significa transmisión de la propiedad, la clasificación admitida hoy en día por la doctrina española, define la obligación de dar, como aquella consistente en la entrega de una cosa, ya sea transmitiendo su propiedad o ya sea por otro título, y la obligación de hacer suele definirse como la contraprestación de la obligación de dar, como aquella cuya prestación debida da lugar a una actividad diferente de la entrega de una cosa.

La obligación de restituir es una devolución, es decir, al lado de la entrega de dar una cosa debe de colocarse la de restituirla, y aparece según los estudiosos de la materia fundamentalmente como una contraprestación que es objeto de un deber de liquidación en las obligaciones duraderas.

La obligación de custodias es una obligación de hacer, ya que en virtud de la misma el depositario se obliga a desplegar una determinada actividad, un

determinado comportamiento, lo que si es punto de discusión con respecto a esta obligación es si dicha actividad se agota meramente en la observancia de un comportamiento o si entraña también la realización de un determinado resultado.

En la obligación de restituir en el deposito de dinero dice, el mandatario debe intereses de las cantidades que aplico a usos propios desde el día en que lo hizo, y de las que quede debiendo después de fenecido el mandato, desde que se haya constituido en mora, esto en relación a la garantía del interés fiscal mediante deposito en dinero, en donde la cantidad depositada no podrá ser retirada en tanto se paga el crédito fiscal o se acaba por cualquiera de los otros medios la obligación de tener ahí la garantía, sin embargo si podrán retirarse los intereses que se generen.

La naturaleza del deposito de dinero ha generado numerosas discusiones toda vez que la doctrina mayoritaria admite la posibilidad de un deposito en dinero o cualquier otro bien fungible, cuando se expresaron las monedas o cuando se entrego el numerario cerrado o sellado. El depositario, como deudor de cosa cierta y específica, deberá restituir el mismo bien depositado.

Derivado de lo anterior parte de la doctrina ha optado por clasificar al deposito de dinero como un deposito irregular, toda vez que de conformidad con lo que se ha visto no se puede devolver exactamente el mismo bien que se otorga en deposito, por su naturaleza fungible, pero sin embargo lo han catalogado así como deposito irregular, basándose en la existencia de una función típica de custodia, la persona que deposita los fondos, pretende esencialmente descargar sobre el tercero la guarda de los mismos.

Con respecto a esto la licenciada Sonia Martín Santisteban, en su libro el deposito y la responsabilidad del depositario, opina lo siguiente:

“Entre deposito y préstamo. Los depósitos <<a la vista>>, no sujetos a plazo y garantes de un doble disponibilidad, conservarían su condición de depósitos. Los <<depósitos>> o imposiciones a plazo fijo, en que la doble disponibilidad se reduce a una disponibilidad unilateral a favor del Banco, se transformarían en prestamos,”⁶⁹

Por otro lado independientemente de las interpretaciones doctrinales acerca de la naturaleza jurídica del deposito de dinero, las obligaciones de los depositarios de restituir los intereses de las sumas aplicadas a usos propios, no tiene como presupuesto inmediato de nacimiento la celebración de un contrato, sino la infracción por parte del depositario de una de las obligaciones derivadas del mismo, es decir, la de guardar la cosa sin disponer de ella.

Una de las especies de deposito de dinero, es el deposito bancario, del cual sostiene el maestro Bernardo Supervielle Saavedra, es una pieza fundamental en el desarrollo de los bancos, al decir:

“El desarrollo de los depósitos bancarios esta estrictamente vinculado con la importantísima función de los bancos, como intermediarios en la política crediticia, en el comercio de la moneda y en la realización de los pagos”⁷⁰

Como contrapartida a la obligación de guardar el dinero en el deposito bancario, existe la obligación que la ley impone a los depositantes, de rembolsar al depositario todos los gastos que hubiera hecho para la conservación de la cosa depositada.

El deposito en dinero ante las autoridades fiscales no deriva como estos de un contrato, sino de una obligación de garantizar los intereses del fisco por sumas de dinero no pagadas en su oportunidad, sin embargo se mencionó lo referente al

⁶⁹ MARTÍN SANTISTEBAN Sonia. El Deposito y la Responsabilidad del Depositario. Ed. ARANZADI, España, 2002. p291

⁷⁰ SUPERVIELLE SAAVEDRA Bernardo. El deposito Bancario Ed. Martín Bianchi Altuna. Montevideo, 1960. p 622

contrato de depósito en dinero, para ver las similitudes y las principales diferencias, encontrando las siguientes:

Como ya dijimos no se trata de un contrato, sino de una obligación unilateral en principio, de la cual, como similitud con los contratos que mencionamos, al no transferirle la propiedad del dinero a las autoridades fiscales, nace el deber de restituirlo en caso de pago o de cualquier otro modo de extinción de la obligación fiscal que garantiza.

El recibir el dinero no es un derecho derivado de un contrato, así como tampoco. Lo es el deber de entregarlo, sino es un derecho de las autoridades fiscales nacido por disposición de ley (artículo 141 CFF).

Funcionan de manera diferente el depósito en dinero como garantía del interés fiscal y el depósito de dinero como contrato, toda vez, que aunque en uno es una obligación el custodiar el dinero entregado y devolverlo, en la garantía del interés fiscal puede no serlo, por aplicarse a favor de las autoridades fiscales, es decir, no siempre se devuelve.

Como ya vimos con anterioridad el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación señala que el depósito permanecerá en poder de la autoridad y no se podrá retirar hasta en tanto deje de existir la obligación a garantizar, pudiendo únicamente retirarse los intereses.

Al mencionar en poder de la autoridad nos referimos a que de conformidad con el artículo 141-A Del Código Fiscal de la Federación, que ya se transcribió con anterioridad, en las cuantías de garantía del interés fiscal, que autoricen las autoridades fiscales.

4.2.2 PRENDA O HIPOTECA.

Esta es la segunda forma de garantizar el interés fiscal que menciona el artículo 141 del mencionado Código Fiscal.

La prenda es un derecho real constituido a favor de determinados acreedores, para garantizar cualquier clase de obligación, recayendo sobre bienes muebles propiedad del deudor.

Es un derecho real cuya característica es que nace de forma contractual de las partes, este derecho se constituye a favor de acreedores de una persona que garantiza la obligación debida, mediante un bien mueble.

El bien mueble en el caso de la materia fiscal debe de satisfacer los requisitos que mencionamos en el capítulo de marco normativo en cuanto a valor y características como la de que en caso de ser un bien de procedencia extranjera deberá tener su pedimento de importación

Como podemos ver se trata de una forma de garantizar el interés fiscal, mediante la cual un bien mueble es el que queda como garantía propiamente a favor de las autoridades fiscales, de que se cumplirá con la obligación debida.

Por su parte la Hipoteca también es un derecho real constituido a favor de determinados acreedores, para garantizar cualquier clase de obligación, recayendo sobre bienes inmuebles propiedad del deudor.

Como podemos darnos cuenta la principal diferencia es que en la Hipoteca se trata de bienes inmuebles, y por la naturaleza de estos se debe de hacer su inscripción en el Registro Público de la Propiedad correspondiente.

Este tipo de garantías constituye un acto de disposición de bienes, lo que significa que para establecer tales derechos de garantía se requiera la misma capacidad que para enajenarlos.

4.2.3 LA FIANZA.

La Fianza es contrato en virtud del cual una de las partes, llamada fiador asume frente a la otra, denominada acreedor, y éste acepta, una obligación accesoria que garantiza la deuda que con el último contrajera una tercera persona, el deudor principal.

El contrato se perfecciona entre el fiador y el acreedor, el deudor no integra la relación contractual, es un tercero en tal convención, por eso no se necesita del concurso de su voluntad para que el contrato se perfeccione.

En las pólizas de fianza se pone a un beneficiario de la póliza que es el acreedor de la misma y se le define como la persona física o moral a quien se otorga la fianza.

Por otro lado tenemos al fiado que este es la persona física o moral a nombre de quien se emite la póliza, la cual debe de cumplir con cualquier obligación válida y legal por regla general.

Afianzadora, Es la persona Moral autorizada por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para responder a título oneroso por el fiado.

La fianza como vemos es un contrato, que garantiza las obligaciones de un tercero.

La fianza es legal, cuando la ley le impone al obligado la obligación de poner a un fiador.

La fianza será judicial, cuando esa obligación provenga de la orden de un juez.

Es decir la ley o el juez le exigen al fiador la obligación de presentar un fiador.

Recordemos que en materia fiscal, la fianza debe de quedar en poder de la autoridad fiscal y, que además debe de cumplir con los requisitos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación de garantizar por lo 12 meses siguientes.

Para una mejor comprensión de lo anterior a continuación exponemos una póliza de fianza que reúne los requisitos para exponerse frente a las autoridades ante las autoridades fiscales.



Tipo		Fianza No.	
Fiado		*****	
Ramo/Tipo FISCALES INCONFORMIDAD		Monto:	
<p>Fianzas Banorte, S.A. de C.V. Grupo Financiero Banorte, en uso de la autorización que le fue otorgada por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos de los Artículos 5to. y 6to. de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, se constituye fiadora hasta por la cantidad de:</p>			
<p>ANTE: TESORERIA DE LA FEDERACION.</p> <p>PARA GARANTIZAR POR: CONDOMICILIO EN EL INTERÉS FISCAL DERIVADO DEL CREDITO FISCAL DETERMINADO POR LA ADMINISTRACION DE LA ADUANA DEL AEROPUERTO INTERNACIONAL DE LA CIUDAD DE MEXICO, EN EL DISTRITO FEDERAL MEDIANTE EL OFICIO DE FECHA POR LOS CONCEPTOS QUE DEL MISMO SE DERIVAN, INCLUYENDO LAS ACTUALIZACIONES, RECARGOS Y DEMAS ACCESORIOS QUE SE GENERAN DURANTE LA VIGENCIA DE LA PRESENTE, CON MOTIVO DE LA PRESENTACION DE LA DEMANDA DE RUEDADA INTERPUESTA EN TIEMPO Y FORMA CONTRA LA RESOLUCION ANTES MENCIONADA.</p> <p>LA PRESENTE FIANZA Y LAS AMPLIACIONES QUE SOBRE ESTA SE REALICEN PERMANECERAN EN VIGENCIA DESDE LA FECHA DE SU EXPEDICION Y DURANTE LA SUBSTANCIACION DE TODOS LOS RECURSOS LEGALES O JUICIOS QUE SE INTERPONGAN HASTA QUE SE DICTE RESOLUCION DEFINITIVA POR LA AUTORIDAD COMPETENTE, Y EN TANTO LA PRESENTE POLIZA NO SONDEAR A QUIEN LA EXPIDE EN EL SUPUESTO QUE LA PRESENTE FIANZA SE HAGA EXIGIBLE.</p> <p>SE SOMETE EXPRESAMENTE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 143 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Y SE ENCUENTRA CONFORME EN QUE SE APLIQUE DICHO PROCEDIMIENTO CON EXCLUSION DE CUALQUIER OTRO DE CONFORMIDAD CON EL PRIMER PARAFEO DEL ARTICULO 95 DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS EN VIGOR ASIMISMO, FIRE EQUIPMENT DE MEXICO, S.A. DE C.V. SE SOMETE AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 95 DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS EN VIGOR. FIN DE TEXTO.</p>			
<p>FIANZAS BANORTE, S.A. DE C.V. GRUPO FINANCIERO BANORTE</p>			

Firma Autorizada



Firma Autorizada

4.2.4 OBLIGACIÓN SOLIDARIA ASUMIDA POR TERCERO

Esta es otra de las formas de garantizar el interés fiscal, contemplada en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación..

Para entenderla con un poco de más claridad haremos una clasificación de la responsabilidad.

Si atendemos al nacimiento de la responsabilidad tributaria podemos distinguir dos clases de responsabilidad:

Responsabilidad directa cuando esta aparece por una conducta directa propia del responsable, son los casos donde la responsabilidad tiene la naturaleza de sanción reparadora

Pertenecen a esta categoría los supuestos de las fracciones III, V, XI, y XVII del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Responsabilidad indirecta, cuando la responsabilidad se origina no por una conducta del responsable, sino simplemente por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, la responsabilidad aparece aquí con el carácter de garantía de la prestación tributaria.

Quedan comprendidas en esta especie de responsabilidad las hipótesis de las fracciones IV, VI, X, y XV del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos ver la responsabilidad solidaria, pertenece a la especie de responsabilidad indirecta.

El maestro Alvarado Esquivel Miguel de Jesús respecto de la responsabilidad solidaria nos dice lo siguiente:

“Responsabilidad solidaria. Cuando la responsabilidad alcanza la totalidad de la prestación tributaria, quedando facultada la hacienda pública a reclamar dicho importe.”⁷¹

La responsabilidad solidaria es la asumida por un tercero para responder con sus propios bienes por la Deuda Fiscal de otro.

Esta contemplada en el artículo 26 del CFF, en su fracción VIII y debe cumplir todos los requisitos del reglamento del código Fiscal de la Federación que se mencionaron en el capítulo del marco normativo.

4.2.5 EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA

Esta forma de garantizar el interés fiscal se refiere a un embargo voluntario de bienes del propio deudor, así ofrecidos por el mismo a la autoridad fiscal.

Para una mejor comprensión definiremos lo que es el embargo entendiendo por este la medida cautelar en cuya virtud se afectan o inmovilizan uno o varios bienes de quien es o ha de ser demandado en un proceso de cumplimiento o de ejecución, con miras a asegurar la eficacia práctica o el resultado de tales procesos.

Una vez comprendida la definición del embargo debemos señalar que este se encuentra como ya se estudio en el capítulo del marco normativo contemplado en el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, mismo que se refiere al embargo en la vía administrativa las formalidades que se deben de cumplir.

Debe diferenciarse el embargo preventivo del ejecutivo que es el que se ordena ante la presunción de certeza emanada de un título que reúne determinados requisitos legales establecidos.

⁷¹ **ALVARADO ESQUIVEL Miguel de Jesús**, La Responsabilidad Solidaria en Materia Fiscal, Ed. Porrúa, México, 2000, p.198

En nuestra legislación fiscal, además del embargo en la vía administrativa se contempla el embargo de bienes en el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación fracciones I y II, referentes la primera al embargo de bienes y la segunda al embargo de la negociación.

Estos aunque no se encuentran contemplados en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación también tienden a garantizar el interés fiscal, aunque estos embargos son de naturaleza distinta, pues no son ofrecidos en forma voluntaria sino en vía de coacción.

A continuación analizaremos algunas diferencias entre el embargo en la vía administrativa y el embargo en vía de ejecución:

El embargo en vía de ejecución se trata de un embargo que no es ofrecido por el deudor, sino es forzado por la autoridad fiscal con su poder de coacción.

La fundamentación jurídica es distinta toda vez que este emana de un requerimiento de pago conforme al artículo 65 del Código Fiscal de la Federación y ante la negativa se procede al embargo.

Los bienes no son ofrecidos previa y voluntariamente por el deudor, sino señalados por este al momento de la diligencia y ante su negativa de conformidad con el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación los señalará el ejecutor.

Los bienes pueden o no quedar en poder del deudor, como depositario, en el embargo en vía de ejecución.

En el embargo en vía de ejecución el deudor no tiene que acreditar que los bienes son de su propiedad, sino existe una presunción de que lo son y en caso contrario, deberá acreditar la propiedad de los mismos a favor de un tercero.

4.2.6 TITULOS VALOR O CARTERA DE CREDITOS

Esta Forma de garantizar el interés fiscal se refiere a las acciones de las empresas, pagarés, cheques, y en si a todos los títulos de los contribuyentes que tengan un valor que pueda ser recuperado por el fisco.

La cartera de créditos de las empresas, se refiere a los créditos que esta tenga por cobrar o a su favor, mismos que representan un valor para los deudores que pueden ser utilizados para garantizar el interés fiscal.

C O N C L U S I O N E S

Después de haber elaborado este sencillo análisis en torno a la Garantía del Interés Fiscal, dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución que ejerce el Servicio de Administración Tributaria, nos permitimos presentar las siguientes consideraciones finales:

PRIMERA.- En el Código Fiscal de la Federación se prevén tres tipos de embargos, a saber; El embargo precautorio que procede antes de que quede firme el crédito fiscal; el embargo administrativo, que procede cuando el contribuyente lo solicita como medio de Garantía del Interés Fiscal y de manera voluntaria y el embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, que es precisamente el objeto de nuestro tópico.

Con relación al último embargo mencionado, este carece de denominación alguna dentro del Código Fiscal de la Federación, por lo que proponemos que se le denomine Embargo Ejecutivo ó en Vía de Ejecución.

SEGUNDA.- En la práctica los ejecutores del Servicio de Administración Tributaria embargan tres veces el monto del Crédito Fiscal y accesorios, sin que exista fundamento legal alguno.

Al respecto el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación dispone que la garantía debe abarcar el monto del Crédito Fiscal y accesorios, proyectados a doce meses.

En tal virtud, proponemos que el Código Fiscal de la Federación determine con precisión que el embargo debe de llevarse a cabo de la manera en que actualmente se hace.

TERCERA.- Con relación a las formas de Garantía del Interés Fiscal que menciona el artículo 141 del multicitado Código, mencionaremos las siguientes ventajas y desventajas, para cada una de las partes:

Deposito de dinero

Ventajas Autoridad.- Se obtiene una garantía que por su liquidez, en caso de incumplimiento, llevará a una recuperación rápida del adeudo, ya que no hay que rematar nada.

Desventajas Contribuyente.- No tiene la disposición de su dinero, ya que este queda en poder de la autoridad y aunque recibe un interés y puede retirarlo, este será el que determine la Secretaría de hacienda y Crédito Público.

Fianza

Ventajas Autoridad.- Al igual que en la garantía anterior no hay que llevar a cabo ningún remate y las Afianzadoras son empresas de reconocida solvencia.

Desventajas Contribuyente.- Es onerosa, es decir le genera un costo, además de tener que ofrecer una garantía a la Afianzadora.

Prenda e Hipoteca

Ventajas Autoridad.- En el primer caso tiene la posesión del bien y en el segundo una inscripción a su favor.

Desventajas Autoridad.- En caso de incumplimiento tendrá que llevar a cabo un remate en ambos casos.

Ventajas Contribuyente.- No le generan un costo ninguna de las dos.

Desventajas Contribuyente.- En el primer caso pierde la posesión y en el segundo, al existir una inscripción no puede vender, lo cual limita su propiedad.

Embargo en la Vía Administrativa

Ventajas Autoridad.- Los bienes a embargar son ofrecidos por el propio deudor.

Desventajas Autoridad.- no tiene la posesión de los bienes y en caso de incumplimiento hay que rematarlos.

Ventajas Contribuyentes.- No genera un costo y conserva la posesión de los bienes.

Desventajas Contribuyentes.- Dependiendo de la naturaleza de los bienes si estos se inscriben o no en el Registro Público, además hay que pagar por adelantado los Gastos de Ejecución.

Títulos Valor y Cartera de Créditos

Desventajas Autoridad.- No son bienes de inmediata recuperación.

Desventajas Contribuyente.- Limitan sus actividades.

De lo anterior concluimos que la forma más cómoda de Garantizar el Interés Fiscal, es el Embargo en la Vía Administrativa, toda vez que este no genera costo para ninguna de las partes, más que el pago de los gastos de ejecución, y es un embargo amistoso.

CUARTA.- El Embargo en Vía de Ejecución, como nos hemos permitido llamarlo, tiene elementos que cuestionan su constitucionalidad, no obstante de que el Legislativo y la Suprema Corte de Justicia de la nación se han pronunciado en el sentido de que es Constitucional.

QUINTA.- En virtud de que el Embargo en Vía Ejecutiva es forzoso, en ocasiones el ejecutor del Servicio de Administración Tributaria, no logra Garantizar el Interés Fiscal como marca la ley, por no encontrar más bienes en el domicilio de la diligencia.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- **ACEVEDO BALCARTA** Jaime Antonio, Títulos Valores y Operaciones de Crédito, Ed. Textos Universitarios, México, 1999, 304p.
- 2.- **ARRIOJA VIZCAINO** Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 1996, 583p.
- 3.- **CAMARA** Hector, prenda con Registro o Hipoteca Mobiliaria, Ed. Ediar S. A. Editores, Argentina, 1991, 596p.
- 4.- **CARRERAS** Jorge, El Embargo de Bienes, Ed. J M Bosch, España, 1957, 613p.
- 5.- **CURIEL VILLASEÑOR** Omar, principios Tributarios, Ed. Ediciones Fiscales Isef, México, 2001, 87p.
- 6.- **DE SANTA** Victor, Notificaciones Procesales, Ed. Universidad, Argentina, 2002, 397p.
- 7.- **GALLEGOS REYES** Humberto, Análisis Jurídico del Procedimiento Administrativo de Ejecución 2003, Ed. Isef, México, 2003, 109p.
- 8.- **GONZALEZ PEREZ** Jesús, Derecho Procesal Administrativo, Ed. Instituto de Estudios Políticos 1963-1967, España, 1963, V3.
- 9.- **HERVERT**, Christian Meade, Licitación Pública y Medios de Defensa, Ed. Porrúa, México, 2002, 96p.
- 10.- **KELLY** Julio Alberto, Derecho de Garantía sobre Bienes Muebles, Ed. Heliasta, Argentina, 1989, 503p.
- 11.- **LATAPI RAMIREZ** Mariano, Introducción al Estudio de las Contribuciones, Ed. McGraw Hill, México, 1999, 219p.

- 12.- MARTIN SANTISTEBAN** Sonia, El Depósito y la Responsabilidad del Depositario, Ed. Aranzadi, España, 202, 291p.
- 13.- MARTINEZ BOTOS** Raul, Medidas Cautelares, Ed. Universidad, Argentina, 2ª ed. 1999. 537p.
- 14.- MOLINA BELLO** Manuel, La Fianza, como garantizar sus operaciones con terceros, Ed. McGraw Hill, México, 1994, 296p.
- 15.- NAVA NEGRETE** Alfonso, Derecho Administrativo Mexicano, Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1995, 346p.
- 16.- ORRANTIA ARELLANO** Fernando A., Las facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1998, 289p.
- 17.- PONCE RIVERA** Alejandro, Aspectos Prácticos sobre la Garantía del Interés Fiscal en el caso de las devoluciones Fiscales 1999, Ed. Isef, México, 2ª ed. 1999, 177p.
- 18.- REYES ALTAMIRANO** Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, Ed. Universidad de Guadalajara, México, 2ª ed. 2004, 143p.
- 19.- RODRÍGUEZ** Juan Pablo, Contrato de Fianzas Civil y Comercial, Ed. Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, 2003, 104p.
- 20.- RODRIGUEZ LOBATO** Raúl, Derecho Fiscal, Ed Harla, México, 2ª ed. 1986, 303p.
- 21.- RODRIGUEZ MEJIA** Gregorio, Teoría General de las Contribuciones, Ed. Porrúa, México, 1999, 175p.

- 22.- **SANCHEZ GOMEZ** Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 3ª ed. 2003, 601p.
- 23.- **SANCHEZ MIRANDA** Arnulfo, Aplicación Práctica del Código Fiscal 2004, Ed. Isef, México, 3ª ed. 2004, 383p.
- 24.- **SANCHEZ MIRANDA** Arnulfo, fiscal 1, Ed. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México, 1997, 231p.
- 25.- **SANCHEZ PIÑA** José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal, Ed. Publicaciones Administrativas y Contables, México, 1980, 151p.
- 26.- **SUPERVIELLE SAAVEDRA** Bernardo, El Deposito Bancario, Ed. Martín Bianchi Altuna, Uruguay, 1960, 622p.
- 27.- **URESTI ROBLEDO** Horacio, Los Impuestos en México, Ed. Tax, México, 2002, 623p.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

28.- CONSTITUCION POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

29.- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

30.- REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

31.- LEY INTERNA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

OTRAS CONSULTAS

32.- JURISPRUDENCIA, Internet, www.scjn.gob.mx

INDICE

CAPÍTULO PRIMERO.....	1
CONCEPTOS GENERALES Y DOCTRINA APLICABLES	1
1 CAPITULO.....	2
1.1 CONCEPTOS EN GENERAL.....	2
1.2 EL TRIBUTO.....	2
1.3 LAS CONTRIBUCIONES	6
1.3.1 CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.....	8
1.3.1.1 LOS IMPUESTOS	10
1.3.1.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	15
1.3.1.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	17
1.3.1.4 DERECHOS	18
1.4 LOS CRÉDITOS FISCALES.....	22
1.5 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....	24
1.6 LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.....	25
1.7 LICITACIÓN PÚBLICA.....	26
2 CAPITULO.....	29
2.1 ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	29
2.2 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN ANTE LA CONSTITUCIÓN.....	34
2.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	35
2.3.1 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL, ARTÍCULO 141 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	38
2.3.2 CUENTAS DE GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL, ARTÍCULO 141-A CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	40
2.3.3 CASOS EN QUE SE DEBE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL, ARTÍCULO 142 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	41
2.3.4 APLICACIÓN DE LAS GARANTÍAS, ARTÍCULO 143 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	42
2.3.5 CASOS EN QUE NO SE EJECUTAN LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS, ARTÍCULO 144 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	43
2.4 REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	46
2.4.1 OTORGAMIENTO DE LA GARANTÍA ARTÍCULO 60 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	47
2.4.2 GARANTÍA DE DEPOSITO EN DINERO ARTÍCULO 61 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	48
2.4.3 GARANTÍA CON PRENDA O HIPOTECA ARTÍCULO 62 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	48
2.4.4 GARANTÍA MEDIANTE FIANZA ARTÍCULO 63 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	50
2.4.5 GARANTÍA MEDIANTE RESPONSABILIDAD DE UN TERCERO SOLIDARIO ARTÍCULO 64 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	50

2.4.6	GARANTÍA OTORGADA POR UN TERCERO MEDIANTE PRENDA, HIPOTECA EN LA VÍA ADMINISTRATIVA ARTÍCULO 65 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	52
2.4.7	GARANTÍA MEDIANTE EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA ARTÍCULO 66 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	52
2.4.8	AUTORIZACIÓN DE GARANTÍAS ARTÍCULO 67 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	54
2.4.9	POSIBILIDAD DE VARIAS GARANTÍAS PARA UN CRÉDITO O UNA SOLA PARA VARIOS CRÉDITOS Y SUBSTITUCIÓN DE LAS MISMAS ARTÍCULO 69 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	55
2.4.10	CANCELACIÓN DE GARANTÍA ARTÍCULO 70 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	56
2.4.11	TRAMITE DE CANCELACIÓN DE LAS GARANTÍAS ARTÍCULO 71 REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	57
2.5	LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	57
2.6	JURISPRUDENCIA RELATIVA A LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL. ..	60
3	CAPITULO.....	64
3.1	DIFERENCIA ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO.....	64
3.2	PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	65
3.2.1	ETAPAS PARA LLEGAR AL ACTUAL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	66
3.2.2	CLASIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS.....	68
3.2.3	SIMPLIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO.	69
3.2.4	EJECUCIÓN DEL PROCEDIMIENTO.....	69
3.3	LA NOTIFICACIÓN.....	70
3.3.1	TIPOS DE NOTIFICACIONES.....	72
3.3.1.1	NOTIFICACIONES PERSONALES Y POR INSTRUCTIVO.....	72
3.3.1.2	NOTIFICACIONES POR ESTRADOS.....	73
3.3.1.3	NOTIFICACIONES POR EDICTOS.....	74
3.4	REQUERIMIENTO DE PAGO.....	75
3.5	EMBARGO PRECAUTORIO.....	76
3.6	EMBARGO POR FALTA DE PAGO.....	78
3.6.1	DESIGNACIÓN DE BIENES.....	79
3.6.1.1	FACULTADES DEL EJECUTOR EN LA DESIGNACIÓN DE BIENES. 80	
3.6.2	TESTIGOS EN LA DILIGENCIA DE EMBARGO.....	81
3.6.3	OPOSICIÓN DE UN TERCERO EN EL EMBARGO.....	81
3.6.4	NOMBRAMIENTO DE DEPOSITARIO	82
3.6.4.1	OBLIGACIONES DEL DEPOSITARIO.....	83
3.7	AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA Y FACULTAD DE ROMPIMIENTO DE CERRADURAS EN LAS DILIGENCIAS DE EMBARGO.....	84
3.8	REMATE DE BIENES EN MATERIA FISCAL.....	85
3.8.1	CONVOCATORIA PARA EL REMATE.....	88
3.8.2	MONTO DE LA POSTURA LEGAL	88
3.8.3	PRIMERA ALMONEDA	88
3.8.3.1	ENTREGA DE BIENES ADJUDICADOS DURANTE LA PRIMERA ALMONEDA.....	89

3.8.4	SEGUNDA ALMONEDA	90
3.8.4.1	DACIÓN EN PAGO	90
3.9	ENAJENACIONES FUERA DE REMATE.....	91
3.10	EXCEDENTES A FAVOR DEL DEUDOR	91
4	CAPITULO.....	94
4.1	GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL, CONCEPTO.....	94
4.2	FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL EN EL PROCEDIMIENTO 95	
4.2.1	DEPÓSITO EN DINERO	99
4.2.2	PRENDA O HIPOTECA	102
4.2.3	LA FIANZA	104
4.2.4	OBLIGACIÓN SOLIDARIA ASUMIDA POR TERCERO.....	107
4.2.5	EMBARGO EN LA VIA ADMINISTRATIVA.....	108
4.2.6	TITULOS VALOR O CARTERA DE CREDITOS	110
	CONCLUSIONES.....	111
	BIBLIOGRAFIA.....	114