



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

ARAGÓN

**“REFORMAS SISTEMÁTICAS A LOS ARTÍCULOS
190, 191 Y 192 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,
REFERENTES AL REMATE DE LOS BIENES
EMBARGADOS POR EL FISCO”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JOSÉ ISRAEL ROLDÁN HERNÁNDEZ

ASESOR:

LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN

SAN JUAN DE ARAGÓN ESTADO DE MÉXICO, NOVIEMBRE 2005

m 352495



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por su luz y guía, por todas las oportunidades que me ha dado, por mi familia y por permitirme disfrutar de éste logro tan importante en mi vida personal y profesional.

A mis padres, María Teresa Hernández Velázquez y Gerardo Roldán Domínguez, por su testimonio de amor y entrega incondicional, por ser mis guías desde el principio de mi vida y por permitirme quererlos y amarlos cada día de mi existencia.

A mi esposa, Yaya, por ser parte de mi mundo, por su gran interés y apoyo incondicional durante toda la realización de ésta tesis, por la grandeza de sus palabras y por ser el sol de mi amanecer y luna de mis estrellas

A mi hermano Adrian, a mis primas Nancy y Marisol y a mi amigo Jesús, por ser parte de mi familia, por ser mis amigos y por los momentos que han estado conmigo en las buenas y malas.

A mis suegros Olivia Pérez y Roberto Chávez, por el apoyo que siempre me han brindado, por sus opiniones, y por tener un gran espíritu de ayuda, el cual fue parte importante para la realización de éste trabajo.

A mis amigos, Elsa, Norma, Hugo, Alfredo y Edgardo, por las experiencias vividas en la Universidad y fuera de ésta, por el apoyo moral que me han brindado y por creer en mí y en mis ideales.

A mi profesor y asesor Lic. Gustavo Jiménez Galván, por su paciencia, confianza, consejos sabios y por recordarme que siempre hay que buscar la perfección de las cosas.

Y finalmente, y no menos importante por mencionarla al último, a la Universidad Nacional Autónoma de México, a la cual le debo la profesión de mi vida y a la que le guardo un respeto infinito.

ÍNDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	I
CAPÍTULO PRIMERO. ANTECEDENTES DEL REMATE EN MATERIA FISCAL	
1.1 Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932.....	1
1.2 Ley de Justicia Fiscal de 1936.....	4
1.3 Código Fiscal de la Federación 1938.....	5
1.4 Código Fiscal de la Federación 1966.....	10
1.5 Código Fiscal de la Federación 1981.....	14
CAPÍTULO SEGUNDO. NOCIONES GENERALES DE DERECHO FISCAL	
2.1 Concepto de Derecho Fiscal.....	21
2.2 Denominación.....	26
2.2.1 Derecho Financiero.....	26
2.2.2 Derecho Tributario.....	30
2.3 Autonomía del Derecho Fiscal.....	33
2.4 Relaciones con otras ramas del Derecho.....	37
CAPÍTULO TERCERO. CONCEPTOS GENERALES	
3.1 Adjudicación.....	40
3.2 Antinomia.....	41
3.3 Avalúo.....	44
3.4 Bienes.....	45
3.4.1 Clase de Bienes.....	46
3.5 Crédito Fiscal.....	47
3.6 Dación en Pago.....	50
3.7 Embargo.....	52
3.8 Enajenación.....	54
3.9 Exégesis Jurídica.....	58
3.10 Hermenéutica Jurídica.....	59
3.11 Postura Legal.....	61
3.12 Remate.....	62
3.13 Sistemática Jurídica.....	63

CAPÍTULO CUARTO. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

4.1 Concepto.....	66
4.2 Visita domiciliaria.....	69
4.2.1 La Constitución y las visitas domiciliarias.....	69
4.2.2 La orden de visita.....	76
4.2.3 Inicio de la orden.....	79
4.2.4 Los testigos.....	82
4.2.5 Los visitadores.....	87
4.2.6 Obligaciones de los visitados.....	92
4.2.7 Reglas conforme a las cuales se desarrollará la visita domiciliaria.....	94
4.2.8 Plazo para concluir las visitas.....	103
4.2.9 Conclusión anticipada de las visitas.....	105
4.3 Revisión de gabinete.....	107
4.3.1 Facultades de la autoridad.....	107
4.3.2 Oficio de observación.....	108
4.3.3 Plazo para refutar el oficio de observaciones.....	109
4.3.4 Plazo para concluir la revisión.....	109
4.3.5 Conclusión anticipada de la revisión de gabinete.....	110

CAPÍTULO QUINTO. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

5.1 Concepto.....	112
5.2 Constitucionalidad del procedimiento.....	115
5.3 Presupuestos.....	118
5.4 Etapas.....	121
5.4.1 Requerimiento de pago.....	121
5.4.2 Embargo.....	124
5.4.2.1 Embargo administrativo.....	125
5.4.2.2 Embargo preventivo.....	127
5.4.2.3 Embargo definitivo.....	130
5.4.2.4 Bienes a embargar.....	132
5.4.2.5 Bienes exceptuados de embargar.....	135
5.4.3 De la intervención.....	136
5.4.3.1 Interventor con cargo a la caja.....	137
5.4.3.2 Interventor administrador.....	138
5.4.3.3 Levantamiento de la intervención.....	139
5.4.4 Remate.....	140
5.4.4.1 Enajenación de bienes embargados.....	140
5.4.4.2 Avalúo.....	142
5.4.4.3 Convocatoria para el remate.....	144
5.4.4.4 De las posturas.....	145
5.4.4.5 De la preferencia adjudicatoria del fisco.....	149

5.4.4.6 De las subastas.....	151
5.4.4.7 Enajenación de bienes fuera de remate.....	158
5.4.5 Aplicación del producto.....	159
5.4.5.1 Bienes que causan abandono.....	160

CAPÍTULO SEXTO. REFORMAS SISTEMÁTICAS A LOS ARTÍCULOS 190, 191 Y 192 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN REFERENTES AL REMATE DE LOS BIENES EMBARGADOS POR EL FISCO

6.1 Artículos 190, 191 y 192 del Código Fiscal de la Federación vigente y las antinomias entre estos numerales, en relación a una interpretación ratio legis.....	163
6.2 Repercusiones jurídicas por los artículos en estudio, tanto a los contribuyentes como a terceros involucrados.....	172
6.3 Artículo 190 del Código Fiscal de la Federación reformado.....	175
6.4 Artículo 191 del Código Fiscal de la Federación reformado.....	176
6.5 Artículo 192 del Código Fiscal de la Federación reformado.....	177

CONCLUSIONES.....	179
-------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA.....	185
-------------------	-----

INTRODUCCIÓN

Como nos hemos podido percatar en nuestros diversos ordenamientos jurídicos vigentes y no vigentes, existen muchas contradicciones, incoherencias y discrepancias en el contenido de aquéllos, y nuestro código fiscal de la federación no es la excepción.

El cobro de los impuestos -tanto federales como locales- tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual prevé que debemos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residamos, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Para el caso de nuestra investigación, entre esos ordenamientos legales que hace mención la Constitución se encuentra el código fiscal de la federación, mismo que regula entre otras cosas la forma legal en como hacer que los ciudadanos, llamados propiamente contribuyentes, realicen de manera voluntaria el pago de sus contribuciones omitidas o de lo contrario, les será aplicado un procedimiento llamado administrativo de ejecución.

Ahora bien, por lo que hace al remate de los bienes embargados por el fisco federal como la tercera etapa del procedimiento antes mencionado, a consecuencia del no cumplimiento del contribuyente a sus obligaciones sustantivas, nos percatamos que prevalecen una serie de irregularidades de alguna forma ventajosa al fisco, por lo que es preocupante que nadie diga o haga nada al respecto o muchas veces sólo digan, pero con esto último, no se impide que sigan aquéllas. Es por esto que nuestra investigación propone una reforma sistemática que se le debe de hacer a esta legislación federal, referente a nuestro tema. Por otra parte, señalamos que aunque hubo reformas a dicho ordenamiento y por lo que hace a nuestro trabajo de investigación, los legisladores siguen errando.

Si bien es cierto que el contribuyente omitió sus obligaciones antes mencionadas, también lo es que, no por eso la ley le otorgue ventajas indebidas al fisco mediante errores en aquélla y con las cuales deje en desventaja al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria o a terceros interesados, ya que la autoridad fiscal tiene una preferencia indebida sobre los bienes embargados. Por otra parte, el objetivo de nuestra investigación es concatenar las formas en las cuales se va a dar el remate de los bienes embargados, y lograr que las mismas no se lleven a cabo arbitrariamente por la autoridad antes mencionada.

Por su parte, nuestra Constitución Federal nos refiere en el artículo 16, primer párrafo, que la autoridad debe fundamentar su actuar, en este caso nos referimos a la fiscal; y si ésta (refiriéndonos a la fundamentación), se encuentra contradictoria por otros mismos artículos de la ley en la materia que nos ocupa, tenemos como consecuencia la creación de una antinomia. Por lo que nos preguntamos: ¿Cómo podríamos exigirle a la autoridad fiscal que las lleve a cabo adecuadamente? Y es que esta última se puede excusar acertadamente de los errores de la ley y de los legisladores. Es por esto que se lleva a cabo nuestra investigación, para que se corrija este defecto que invade a los contribuyentes o a terceros interesados, por parte de la autoridad fiscal.

Nuestros métodos a usar en este trabajo son los siguientes: deductivo, ya que partiremos de conceptos generales de derecho fiscal al procedimiento administrativo de ejecución, y de esta manera, al tenerlos, nos será de una forma más lógica y sistematizada, llegar hasta nuestro objetivo, que es la tercera etapa del procedimiento administrativo de ejecución; analítico, pues al desmembrar todos las actuaciones y ordenamientos de la autoridad fiscal referentes al remate de los bienes embargados, nos daremos cuenta de los errores de la legislación de la materia en la que nos basaremos principalmente, o sea, el código fiscal de la federación; sintético, ya que al realizar lo llevado a cabo por el anterior, nos avocaremos a unir todo lo desmembrado y así lograr una mejor redacción para la actuación de la autoridad con el contribuyente; el

exegético, ya que al ser la interpretación directa de la normatividad relacionada con el tema que nos ocupa, nos daremos cuenta que los legisladores siguen errando aun con las reformas que le realizaron al código fiscal en el año dos mil cuatro.

Por lo que hace a la técnica a usar en el presente trabajo, señalaremos que la más idónea es la investigación documental, ya que principalmente es de donde obtendremos toda la información necesaria, pues nos basaremos en libros jurídicos y no jurídicos, revistas especializadas de la materia, tesis aisladas, jurisprudencias, y de todo aquel documento que nos haga llegar información.

El primer capítulo de nuestro trabajo profesional, el cual se denomina "antecedentes del remate en materia fiscal", hablaremos de los antecedentes de los diversos ordenamientos jurídicos que han tenido vigencia a través del tiempo y cómo regulaban nuestro tema en concreto; en el segundo, que lleva por nombre "nociones generales de derecho fiscal", comentaremos algunas definiciones tales como, de derecho fiscal, derecho financiero, derecho tributario, entre otras; en el tercero, cuyo rubro es "conceptos generales", nos daremos a la tarea de hablar propiamente de conceptos generales y básicos propios de nuestra investigación, ya que éstos nos servirán como base para entenderla; en el cuarto, que lleva por título "facultades de comprobación de la autoridad fiscal", nos avocaremos a hablar de sólo dos de éstas facultades llevadas por la autoridad, ya que el resultado de las mismas nos darán como consecuencia la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución; en el quinto, cuyo título es "procedimiento administrativo de ejecución", justamente hablaremos sobre este procedimiento, su concepto, etapas y consecuencias; finalmente, en el sexto capítulo, que lleva por título "reformas sistemáticas a los artículos 190, 191 y 192 del código fiscal de la federación referentes al remate de los bienes embargados por el fisco", hablaremos de nuestra propuesta de

reforma a los artículos propios de nuestra investigación, debido a las antinomias que existen entre esos numerales.

Si los legisladores -tanto federales y locales- se percataran de los trabajos de investigación realizados por los universitarios al final de su carrera, como lo es la presente tesis, la perspectiva del país sería otra, ya que somos nosotros los que nos damos cuenta de la gran carencia de conocimiento de aquéllos, y máxime por el lugar donde se encuentran y lo que representan. Es así como empezaremos esta aventura tan interesante de la cual nos es muy grato realizar, y no como investigación de requisito para, sino como una satisfacción personal y de respeto a mi profesión.

CAPÍTULO PRIMERO. ANTECEDENTES DEL REMATE EN MATERIA FISCAL

1.1 Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932

Esta legislación federal fue promulgada el día 30 de diciembre de 1932 durante el periodo presidencial del C. Abelardo L. Rodríguez, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día sábado del mismo mes y año y entrando en vigor el día domingo primero de enero del año siguiente inmediato, constaba de 168 artículos.

Es así como este ordenamiento jurídico regulaba el procedimiento administrativo de ejecución, previsto por los artículos 27 al 121 dentro del título segundo, capítulo II al VI, estando previsto el remate de los bienes embargados por el fisco federal en los artículos 89 al 121.

En relación a este procedimiento, el autor José Luis Vázquez Alfaro menciona lo siguiente: "Según la citada ley orgánica, los créditos fiscales que no fueran pagados oportunamente se harían efectivos vía el procedimiento administrativo de ejecución establecido en la misma..."¹ siendo esto muy acertado, pues así lo regulaba estaba legislación.

Por lo que hace a nuestra investigación, el artículo 110 regulaba lo siguiente:

"A falta de postores, el Fisco podrá adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, por el importe de la postura legal, de acuerdo con el artículo 96".

¹ Evolución y perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1991, pág. 144.

Por otra parte, el artículo 112 atendía lo siguiente:

“Cuando no convenga al Fisco la adjudicación que se autoriza en el artículo 110, se procederá a citar nuevamente a remate, conforme al artículo 95; pero sólo se hará una publicación en los casos en que este requisito sea necesario y se deducirá del valor primitivamente fijado, un 10 % si se trata de inmuebles y un 20 % si de muebles, por cada almoneda”.

Finalmente, el artículo 113 señalaba lo siguiente:

“Si como consecuencia de las retazas, el importe de la postura legal llegare a no ser suficiente para cubrir los gastos de ejecución se adjudicarán al Fisco por el importe de dicha postura, el que se abonará en los términos del artículo 117, o se le levantará el embargo a juicio de la Secretaría de Hacienda, quedando expedito el derecho al Fisco, por las cantidades no cubiertas, para hacerlo efectivo en su oportunidad”

Es importante retomar lo que establecía el artículo 103 que a la letra dice:

“Para fincar el remate se atenderá, en primer lugar, a la cuantía de las posturas, y, en caso de posturas iguales, se preferirá la que ofrezca mayor suma de contado.

Si en dos o más posturas se ofrece igual suma de contado, se atenderá a los plazos y garantías y en igualdad de condiciones, se designará por suerte la que deba ser preferida”.

Empezaremos comentando el primer artículo en relación a nuestra investigación, es decir, el 110, el cual establecía que a falta de postores, (entendiendo estos como aquellos que cubrían para inmuebles las dos terceras partes del precio y para muebles la mitad del mismo) verbigracia, que no se presentaran el día y hora señalado para la subasta, el fisco se adjudicaría los bienes ofrecidos en remate por las cantidades antes mencionadas, según sea el

caso, encontrando en este numeral una primera preferencia de adjudicación para la autoridad fiscal. En relación a lo antes mencionado, previa autorización de la Secretaría de Hacienda, el artículo 103 relacionado con el numeral antes referido, establecía que para fincar el remate se atendería a las posturas, pero en el caso de que éstas fueran iguales, se prefería la que ofrezca mayor suma de contado en el momento de la subasta, y en el caso de que los postores ofrecieran las mismas cantidades, la suerte es la que decidiría quién de éstos se lo adjudicaría, dándonos cuenta que entre estos dos numerales, no existía antinomia alguna.

El artículo 112 nos indicaba que cuando al fisco no le conviniera la adjudicación antes mencionada, citaría nuevamente a remate conforme a lo establecido en el artículo 95, el cual establecía lo siguiente:

“La convocatoria se fijará en el sitio visible de la oficina ejecutora y en los lugares que se juzgue conveniente. Cuando el valor de los bienes muebles e inmuebles exceda de \$ 5,000.00 la convocatoria se publicará en el órgano oficial de la circunscripción política en que resida la autoridad ejecutora y en el periódico local de mayor circulación, si lo hubiere, dos veces con intermedio de siete días. Si no existiere órgano oficial, la convocatoria se publicará en el “Diario Oficial” de la Federación. En todo caso, a petición del deudor y previo pago del costo, la autoridad ejecutora puede ordenar una publicidad más amplia, dentro del plazo señalado en el artículo anterior.”

El artículo señalado es el 94, que establecía que el remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a la determinación del precio que deberá servir de base, haciéndose una sola publicación, deduciendo del valor original del avalúo un 10 % para inmuebles y 20 % para muebles, por cada almoneda, sin especificar cuántas se llevarían a cabo.

El último artículo en estudio, que es el 113, señalaba que si a consecuencia de las retazas (refiriéndose esta palabra a los remates llevados a cabo por el fisco federal) el importe de la postura legal llegare a no ser suficiente para cubrir los gastos de ejecución, serían los bienes objeto del remate, adjudicados al fisco por el importe de dicha postura, es decir, de la mejor ofrecida en la última subasta, dándonos cuenta de una segunda preferencia que tiene la autoridad para adjudicarse los bienes rematados. Según esta legislación, dicho importe se abonará en los términos del artículo 117². Pero al no existir importe ¿qué se va a abonar? ya que los bienes no fueron rematados y no hay numerario. La última parte de este numeral nos decía que si no se adjudicaba los bienes, levantaría el embargo a juicio de la Secretaría de Hacienda, quedando expedito el derecho al fisco por las cantidades no cubiertas, es decir, por el total del importe, para hacerlo efectivo en su oportunidad, refiriéndose a un nuevo remate o remates, dándonos cuenta que existía una incongruencia únicamente en este numeral, pero no en relación a nuestro tema.

1.2 Ley de Justicia Fiscal de 1936

Este ordenamiento jurídico fue promulgado el 27 de agosto del año 1936, durante el sexenio del Presidente Lázaro Cárdenas del Río, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día lunes 31 del mismo mes y año, entrando en vigor el primero de enero del año 1937, el cual constaba de 58 artículos, teniendo vigencia únicamente dos años.

Dicha legislación contemplaba dos aspectos primordiales: el juicio contencioso administrativo y la organización del Tribunal Fiscal de la Federación (llamado así en ese momento); la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal señalaba como antecedentes inmediatos del Tribunal Fiscal

² "El producto del remate o venta se aplicará por su orden al pago de los gastos de ejecución, del crédito fiscal y de los recargos".

de la Federación a la Ley Orgánica de la Tesorería, la Ley para la calificación de las Infracciones Fiscales, así como la legislación y la jurisprudencia sobre el juicio de amparo en materia administrativa, principalmente el indirecto o de doble instancia.

En esta legislación fiscal no encontramos antecedente alguno de nuestro tema de investigación, pues el procedimiento administrativo de ejecución era regulado por la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación vigente; cabe hacer el comentario que hablamos sobre la Ley de Justicia Fiscal porque tuvo vigencia y es anterior al Código Fiscal de la Federación de 1938.

1.3 Código Fiscal de la Federación de 1938

El Código Fiscal de la Federación de 1938 fue promulgado el día 30 de diciembre del mismo año, publicado en el Diario Oficial de la Federación al día sábado 31 del mismo mes y año, entrando en vigor el día primero de enero de 1939. Dicho ordenamiento jurídico tenía 240 artículos, abrogando la Ley de Justicia Fiscal.

Este Código Fiscal de la Federación fue más completo que la Ley de Justicia Fiscal, la cual adoptó íntegra, ya que contenía tanto normas sustantivas en materia tributaria como normas adjetivas; "...reestructuró sobre nuevas bases el sistema tributario mexicano al introducir en un único cuerpo legislativo todos los principios jurídicos aplicables a los ingresos del Estado, unilateralmente establecidos y exigidos".³ Con la entrada en vigor de este código se derogó la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación y el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación.⁴

³ CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. Ensayos jurídicos en materia tributaria colección ensayos jurídicos, Ed. Themis, México, 1993, pág. 212.

⁴ Cfr. Artículo 2 transitorio del Código Fiscal de la Federación de 1938.

Con la entrada en vigor de este código -como ya se señaló- se derogó el Título Segundo de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y con esto, el procedimiento administrativo de ejecución pasó a ser parte de la legislación en comento, y ya no más de Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación; este procedimiento estaba previsto por los artículos 81 al 145, dentro del título tercero, capítulo tercero.

Estas modificaciones hechas por el legislador de esa época fueron muy acertadas, ya que, por una parte, estaban las normas sustantivas tributarias en una legislación y las adjetivas en otra, y con el código en estudio se reunían ambas, logrando así que éstas no se encontraran dispersas.

Es así como la tercera etapa del procedimiento administrativo de ejecución se encontraba regulada por los artículos 121 al 145, dentro de la sección quinta del título antes citado.

Los artículos de nuestra investigación se encontraban regulados en esta legislación por los numerales 141, 142, 143 y 144 respectivamente. Iniciaremos con el artículo 141 el cual establecía:

“El Fisco Federal tendrá preferencia para adjudicarse, en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate:

- I.- A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente.
- II.- A falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada.
- III.- En caso de posturas o pujas iguales por la cantidad en que se haya producido el empate”.

El artículo 142 señalaba:

La adjudicación que decreta la oficina rematante, en cualquiera de los casos previstos en el artículo anterior, sólo será válida si la aprueba la Secretaría de Hacienda”.

Por otra parte, el artículo 143 establecía:

“Cuando en la primera almoneda no conviniera al Fisco Federal la adjudicación autorizada por los dos artículos anteriores, se citará nuevamente a remate hasta por dos veces más, publicando en cada ocasión, por una vez, las convocatorias a que se refiere el artículo 125.

Para fijar la postura legal respecto de cada bien, fracción o lote de bienes, en la segunda almoneda, se reducirá una cantidad equivalente al veinte por ciento de la señalada como postura legal en la primera ocasión, y si se tratare de la tercera y última subasta, ésta se hará sin sujeción a tipo.

En este último caso, si hubiere postor que ofrezca las dos terceras partes del precio que sirvió de base para la segunda subasta y que acepte las condiciones de la misma, se fincará el remate sin más trámites en él, salvo el derecho de preferencia que tiene el Fisco Federal según los términos del artículo 141”.

Finalmente, el artículo 144 indicaba:

“Para la venta, fuera de subasta, de bienes embargados administrativamente se requerirá:

I.- Que la autorice la Secretaría de Hacienda en todo caso, con la sola excepción de los valores mobiliarios a que se contrae el artículo 100, los cuales serán enajenados por el Banco de México sin necesidad de autorización especial y con sólo la obligación de poner su importe, desde luego, a disposición de la oficina ejecutora.

II.- Que se hayan efectuado, a lo menos, dos almonedas sin resultado.

III.- Que el comprador satisfaga en numerario el precio íntegro y que éste no sea inferior a la base que haya servido en la última almoneda celebrada.

IV.- Tratándose de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de semovientes”.

Es importante señalar lo que establecía el artículo 133, último párrafo, de esta legislación que a la letra dice:

“...Si en dos o más posturas se ofrece igual suma de contado, se designará por suerte la que deba aceptarse, salvo lo dispuesto en la fracción III del artículo 141”.

Empezaremos comentando que el artículo 141, fracción III, que nos hablaba de la preferencia del fisco federal para adjudicarse los bienes embargados en caso de posturas o pujas iguales, no presentaba antinomia alguna con el artículo 133 último párrafo, pues aunque éste preveía que la suerte decidirá cuál de los postores se adjudicaría el bien embargado, en una primera interpretación se pensaría que existía antinomia con la fracción III del primer artículo en comento, pero no es así, ya que finalizaba el 133 con lo siguiente: “salvo lo dispuesto en la fracción III del artículo 141”, y es que esto, fue lo que hizo posible la no contradicción entre los numerales antes descritos.

El segundo artículo en estudio, o sea, el 142, nos decía que para la adjudicación hecha por el fisco federal, se necesitaba la aprobación de la Secretaría de Hacienda, pero este numeral no es propiamente de nuestro estudio, sólo lo mencionamos porque estaba incluido dentro de los sí estudiados.

El primer párrafo del tercer artículo en estudio, es decir, el 143, nos hablaba de que cuando al fisco federal no le conviniera la adjudicación del bien embargado en la primera almoneda, citaría hasta dos veces más a remate, publicando por cada una de éstas, una sola vez las convocatorias del artículo 125; es decir, habrá una segunda o tercera almoneda según era el caso; en este supuesto no existe contradicción con el artículo 141, ya que inicialmente se

da la primera almoneda y luego la adjudicación del fisco, independientemente si la lleva acabo o no. El segundo párrafo de este numeral nos hablaba de la segunda almoneda, siendo la postura legal de lo rematado, en este supuesto, reducido un veinte por ciento con respecto a la primera ocasión, y si existía una tercera subasta, ésta se haría sin sujeción a tipo, es decir, sin regla alguna por lo que hace a la postura legal. En este párrafo no observamos antinomias con el artículo 141, ya que este código no contemplaba qué pasaba con los bienes que no eran rematados en alguna de las almonedas, es decir, ¿no tenían destino? Es así como entraba la preferencia de la autoridad fiscal. Finalmente en el tercer párrafo de este artículo nos hablaba de la tercera almoneda, nos decía que al haber postor que ofreciera las dos terceras partes del precio que sirvió de base para la segunda almoneda, se le fincaría el remate sin más trámites, con la salvedad de la preferencia del fisco federal, en específico la fracción II del artículo 141, sin existir problema con artículo alguno, por llevar un orden lógico.

Por último, el artículo 144 regulaba la venta de los bienes embargados fuera de remate, la cual estaba condicionada a cuatro requisitos, el primero de éstos era la autorización por la Secretaría de Hacienda, con la excepción de los mobiliarios que era enajenados por el Banco de México previo importe de éstos; el segundo -siendo éste el más importante para nuestra investigación- que se hayan efectuado por lo menos dos almonedas sin resultado, es decir, que se llevara acabo antes de la fecha y hora para la tercera almoneda; el tercero que el interesado ofrezca en efectivo el precio íntegro, sin ser inferior al que haya servido en la segunda almoneda. Y por último, que sean bienes de fácil descomposición o deterioro o de semovientes, pudiendo ser estos alimentos, químicos o animales de granjas, según sea el caso, por citar algunos ejemplos. Es así como se apreciaba la posibilidad de que algún interesado llegara adquirir estos bienes, pero entre otras cosas, con la condición que se hayan efectuado dos almonedas antes de, y con esto señalamos que estaba muy bien regulado por el legislador de ese entonces esta condición, ya que si no era

adquirido por algún interesado, se lo podía adjudicar al fisco federal sin existir alteración con algún articulado posterior o anterior de esta legislación.

1.4 Código Fiscal de la Federación de 1966

El Código Fiscal de la Federación de 1966 fue promulgado el día 30 de diciembre de 1966⁵, dentro del periodo presidencial de Gustavo Díaz Ordaz, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día jueves 19 de enero del año 1967, entrando en vigor el día primero de abril de 1967, el cual constaba de 246 artículos, teniendo una vigencia de 15 años y seis meses.

Esta legislación regulaba el procedimiento administrativo de ejecución de los artículos 108 al 157, dentro del título tercero, capítulo cuarto, y la tercera etapa de este procedimiento, es decir, el remate de los bienes embargados por el fisco federal, por los artículos 132 al 156, y en específico los numerales de nuestro estudio son el 152, 153 y 154.

Primeramente, el artículo 152 regulaba lo siguiente:

“El Fisco Federal tendrá preferencia para adjudicarse, en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate:

I.- A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente;

II.- A falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada;

III.- En caso de posturas o pujas iguales, por la cantidad en que se haya producido el empate;

IV.- Hasta por el monto del adeudo si éste no excede de la cantidad en que deba fincarse el remate en la tercera almoneda de acuerdo con lo estipulado en la parte final del artículo 153.

La adjudicación regulada en este artículo, sólo será válida si la aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.

⁵ Artículo 2 transitorio del Código Fiscal de la Federación de 1981.

Por otra parte, artículo 153 señalaba lo siguiente:

“Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 136 con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

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

Si tampoco se fincara el remate en la segunda almoneda, se convocará a una tercera, conforme a las mismas reglas que la segunda. La base para el remate en la tercera almoneda será fijada deduciendo un 20 % a la de la segunda”.

Finalmente, el artículo 154 establecía:

“Las oficinas ejecutoras podrán vender fuera de subasta cuando se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables o de semovientes y, cuando después de celebrada una almoneda declara desierta, se presente con posterioridad un comprador que satisfaga en efectivo el precio íntegro que no sea inferior a la base de la última almoneda.

Cuando se trate de bienes raíces o de bienes muebles que habiendo salido a subasta por lo menos en dos almonedas y no se hubieren presentado postores, las oficinas ejecutoras solicitarán a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorización para su venta al mejor comprador.

También procederá la venta fuera de subasta, cuando el embargado señale el presunto comprador y acepte el precio que dicho comprador proponga, siempre que lo que se pague de contado, cubra cuando menos la totalidad de los créditos fiscales”.

Es importante señalar, para nuestra investigación, lo que establecía el artículo 144 último párrafo que a letra dice:

“... Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más solicitantes, se designará por suerte la que deba aceptarse, salvo lo dispuesto en la fracción III del artículo 152”.

Iniciaremos comentando el primer artículo en estudio, es decir, el 152, el cual nos hablaba de la preferencia del fisco federal para adjudicarse los bienes embargados por esta misma, percatándonos que se le agregó una cuarta fracción, la que establecía que se los adjudicaría hasta por el monto del adeudo, siempre y cuando éste no excediera del cuarenta por ciento del valor de los bienes, verbigracia, un inmueble que se ha valuado en cien pesos, el cual se lo podrá adjudicar, siempre y cuando el bien no sea inferior a sesenta pesos.

En relación con la fracción III de este numeral con el artículo 144, último párrafo, el cual nos hablaba del supuesto existencial de posturas o pujas iguales por dos o más licitantes, refiriendo que será la suerte la que decidirá quién se adjudique los bienes, no se aprecia antinomia con la fracción antes señalada, pues la parte final del 144 dejaba abierta la posibilidad de adjudicación del fisco federal, y sin existir esta disposición expresa se encuadraría perfectamente una contradicción.

El segundo artículo en estudio, que es el 153, nos señalaba que al no haberse fincado el remate en una primera almoneda, se llevaría acabo una segunda dentro de los quince días siguientes, cuya convocatoria se haría en términos del artículo 136 que a la letra decía: “El remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a la determinación del precio que deberá servir como base. La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes de la fecha del remate. La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora, y en los lugares públicos que se

juzgue conveniente. Cuando el valor de los bienes muebles o inmuebles exceda de \$ 20,000.00 la convocatoria se publicará en el órgano oficial de la entidad en la que resida la autoridad ejecutora y en periódico local de mayor circulación, si lo hubiere, dos veces con intermedio de siete días...”, con la salvedad que la publicación se haría por una sola vez, y que para la base de esta segunda almoneda se restaría un 20 % de la señalada para la primera, y si tampoco se fincara el remate en la segunda almoneda, nuevamente se convocaría a una tercera, siguiendo las mismas reglas que para la segunda y la base para el remate en esta tercera almoneda será fijada deduciendo un 20 % a la de la segunda, es decir, un cuarenta por ciento del avalúo inicial.

Nos percatamos que este numeral, es decir, el 153, lleva en su redacción un orden lógico y sistemático en relación a las almonedas, a la base de cada una y a las convocatorias, y al realizar una interpretación ratio legis con el artículo 152 nos damos cuenta de la existencia clara de una antinomia, ya que el legislador redactaba que el fisco se podía adjudicar en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate, sin darse cuenta del orden que el mismo estableció en el artículo 153.

El último artículo en estudio, que es el 154, regulaba la venta fuera de subasta llevada a cabo por las oficinas ejecutoras en cuatro supuestos, siendo el tercero el que nos interesa, el cual establecía que cuando se tratara de bienes inmuebles o muebles que habiendo salido a subasta “*por lo menos en dos almonedas*”, no se hubieren presentado postores, las oficinas ejecutoras solicitarían a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorización para su venta al mejor comprador, percatándonos que el legislador en esta ocasión sí llevo a cabo una buena redacción, con un buen juego de palabras, pues al redactar: “... habiendo salido a subasta *por lo menos en dos almonedas* y no se hubieren presentado postores...” lo hizo de manera correcta, ya que al hacer un estudio de lo señalado, deducimos que ya pasaron las tres almonedas

señaladas por el numeral 153, sin formarse una antinomia entre el artículo señalado y el estudiado.

1.5 Código Fiscal de la Federación de 1981

El Código Fiscal de la Federación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día jueves 31 de diciembre del año 1981, dentro del periodo presidencial de José López Portillo y Pacheco, entrando originalmente en vigor el día primero de octubre de 1982, pero por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de septiembre del año 1982, este código entraría en vigor el día primero del mes de abril del año 1983, el cual constaba de 261 artículos. Actualmente consta de 263 artículos, siendo el código que actualmente nos rige y al cual los legisladores le han realizado varias reformas.

Originalmente esta legislación federal regulaba el procedimiento administrativo de ejecución en los artículos 145 al 196, dentro del título quinto, capítulo tercero. Y en relación a nuestra investigación, es decir, la tercera etapa de este procedimiento, o sea, el remate de los bienes embargados, estaba previsto en los artículos 173 al 196.

Específicamente los artículos relacionados con nuestro tema de investigación son el 190, 191 y 192 en relación con el 183, último párrafo, con el primero de éstos.

Iniciaremos con en el artículo 190 que regulaba lo siguiente:

“El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- I.- A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente.
- II.- A falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada.

III.- En caso de posturas o pujas iguales, por la cantidad en que se haya producido el empate.

IV.- Hasta por el monto del crédito, si éste no excede de la cantidad en que deba fincarse el remate en la tercera almoneda, de acuerdo en lo estipulado en la parte final del artículo siguiente”.

El artículo 191 disponía:

“Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 de este Código con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

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

Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, se convocará a una tercera, conforme a las mismas reglas que la segunda. La base para el remate en tercera almoneda será fijada deduciendo un 20 % a la de la segunda”.

El artículo 192 disponía:

“Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I.- El embargado proponga comprador dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se practicó el embargo y siempre que el precio en que se enajenen cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

II.- Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioridad no se pueden guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

III.- Se trate de bienes que habiendo salido a remate por lo menos en dos almonedas, no se hubieran presentado postores.”

Por último el artículo 183, último párrafo, que tenía relación con el artículo 190, fracción III, establecía:

“...Si en el última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes se designará por suerte la que deba aceptarse...”

Iniciaremos comentando que entre el artículo 190, fracción III y el 183, último párrafo, existía una antinomia, pues por una parte, el primero de éstos dos artículos, regulaba la preferencia que tenía el fisco federal para adjudicarse los bienes embargados en el caso que existieran posturas o pujas iguales por los licitantes, y por otra parte el segundo artículo en comento, en su último párrafo regulaba que en el caso de posturas o pujas iguales sería la suerte la que decidiría quien de los licitantes se quedaría con los bienes objetos del remate, percatándonos que entre ambos articulados había dos hipótesis iguales, resueltos cada una de forma distinta, provocando una contradicción entre ambos, dándonos cuenta de la existencia de una antinomia clara y rotunda.

Ahora bien, por una parte, el rubro del artículo 190 nos hablaba de la preferencia de fisco federal para adjudicarse *en cualquier almoneda* los bienes ofrecidos en remate en los supuestos ya mencionados, es decir, ya sea en la primera, segunda o tercera almoneda y por otra parte, el artículo 191 nos hablaba de que si en la primera almoneda no se hubiere fincado el remate, se convocaría para una segunda almoneda dentro de los quince días siguientes y si en esta tampoco se fincara el remate, se convocaría a una tercera almoneda. Al analizar estas dos situaciones, nos percatamos que el segundo artículo en estudio, es decir el 191, llevaba un orden sistemático y lógico, entre las almonedas, verbigracia, si A no es, debe ser B y si B no es, debe ser C, y al

realizar un análisis con el rubro del primer artículo en comento, nos damos cuenta que se rompía este orden lógico, al regular, no tanto la preferencia del fisco para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, sino que la misma sería *en cualquier almoneda*, destruyendo y perdiendo esta armonía congruente que establecía el numeral 191, existiendo también entre estos dos artículos una antinomia, pues el artículo 190 principalmente es el creador de esta.

Finalmente, el último artículo de nuestra investigación, o sea, el 192, nos hablaba de tres supuestos para que los bienes embargados pudieran ser enajenados fuera de remate, siendo la fracción tercera la que regulaba que los bienes hubiesen salido a remate por lo menos en dos almonedas y no se hubiesen presentado postores. Al hacer un análisis de este numeral nos percatamos y damos cuenta que no existía antinomia entre éste, con el artículo 191, por las consideraciones hechas para el artículo 154 del Código Fiscal de 1966, que son similares en su redacción y contenido. Siendo así la forma original en como estaba previsto y regulado por los ordenamientos antes citados, lo concerniente a la parte del remate de nuestra investigación.

A través del tiempo los numerales en estudio han sufrido reformas; primeramente comentaremos en orden a éstos, que el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación de 1981, por reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre del año 1986 quedó de la siguiente manera:

“El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

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

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.”

Dándonos cuenta que las tres fracciones primeras fueron suprimidas en el texto, la cuarta fue derogada y se adicionó un pequeño párrafo al final; pero aún con estas reformas seguía existiendo antinomia con el artículo 183, último párrafo, ya que al establecer la preferencia del fisco federal para adjudicarse los bienes embargados, específicamente en su fracción III, que es el caso de posturas o pujas iguales por los licitantes, y por otra parte, el segundo artículo, en su último párrafo regulaba que en el caso de posturas o pujas iguales, sería la suerte la que decidiría quien de los licitantes se quedaría con los bienes objetos del remate, dándonos cuenta que entre éstos, y aún con los reformas, los dos artículos son dos hipótesis iguales resueltos de forma distinta, pero entre ambos formaban la incongruencia. Ahora bien, por lo que hace al artículo 191, el cual ya no hablaba de tres almonedas, sino de solo dos, por reforma sufrida y explicada líneas posteriores, seguía latente el orden lógico de estas, mismo que se perdía por el numeral 190, que regulaba la preferencia del fisco para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, *en cualquier almoneda*, existiendo aún entre estos dos numerales una antinomia, pues nuevamente el artículo 190 es el creador de aquella.

Ahora bien, el día 19 de noviembre de 1985 el Ejecutivo Federal, presentó al Congreso de la Unión una iniciativa de ley, para reformar, adicionar y derogar diversas disposiciones fiscales, siendo la Cámara de Diputados la de origen. Entre estas leyes, estaba incluido el Código Fiscal de la Federación y en relación a nuestra investigación, los artículos 191 y 192 de este ordenamiento, argumentando el Ejecutivo en la exposición de motivos -referentes a estos dos numerales- lo siguiente: "Se concede especial importancia a la simplificación de los trámites que conllevan a la recuperación de los créditos fiscales congruente con lo cual se considera necesario reducir los plazos para proceder al remate y venta fuera de subasta de los bienes embargados y disminuir a dos el número de almonedas, ya que comparativamente con los plazos que se tienen en materia civil y mercantil, éstos últimos son sensiblemente más cortos por lo que los que se contemplan en materia fiscal originan trámites demasiado

prolongados, ocasionando que cuando se llegue a recuperar el crédito fiscal su cobro es igual o superior al beneficio logrado o los bienes han disminuido en forma importante su valor". Dicha iniciativa, en relación a nuestra investigación, terminaría siendo aprobada por el Congreso, concretizándose ésta en una reforma para los artículos 191 y 192 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 191 quedó de la siguiente forma:

"Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 de este Código con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

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

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

Finalmente, por lo que hace al artículo 192, quedó de la siguiente forma:

"Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I.- 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 señalando a los bienes embargados.

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

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

Posiblemente tuvo razón el Ejecutivo Federal en su iniciativa de ley para proponer cambios en los dos artículos citados, los cuales se concretizaron en reformas, pero lo que no tuvieron, tanto el Ejecutivo como el Congreso Federal, fue la atención para darse cuenta de lo que iban a crear al realizar éstas reformas. Entre los artículos 191 y 192, fracción III, se rompió con ese orden lógico que establecían ambos, verbigracia, el primero regulaba que al no fincarse el remate en la primera almoneda, se convocaría para que se llevara a cabo una segunda, eliminando la tercera almoneda, no siendo esto el verdadero problema, sino que el segundo artículo nos hablaba de los bienes que podían enajenarse fuera de remate, y su fracción tercera establecía que cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores, ¿y qué, de no fincarse el remate en la primera almoneda, no se convocaría supuestamente a una segunda?. Dándonos cuenta de la existencia clara de una antinomia, provocando el artículo 192 en su fracción III, la contradicción.

Siendo esta la forma en como era regulado por la Ley Orgánica de Tesorería de la Federación de 1932 y los Códigos Fiscales de la Federación de los años 1938, 1966 y 1981 respectivamente, los tres artículos de nuestro trabajo de investigación.

CAPÍTULO SEGUNDO. NOCIONES GENERALES DE DERECHO FISCAL

En este segundo capítulo nos daremos a la tarea de hablar de los conceptos de derecho fiscal, derecho financiero, derecho tributario, derecho patrimonial y derecho presupuestario, así como las definiciones de los mismos por varios doctrinarios, tanto nacionales como extranjeros, y damos cuenta que éstos conceptos tienen suma importancia para nuestra investigación, ya que son la base no sólo de nuestro tema, sino de las finanzas de nuestro país. Por otra parte, comentaremos acerca de la autonomía del derecho fiscal, si efectivamente la tiene o no y lo que consideran algunos doctrinarios. Y finalmente, hablaremos de las relaciones que tiene el derecho fiscal con otras ramas del derecho para damos cuenta y demostrar así, que el derecho es universal.

2.1 Concepto de Derecho Fiscal

Antes de entrar de lleno al concepto en estudio, es importante saber el origen de la palabra *fisco* para entender como tal, el derecho fiscal. El término *fiscal*, proviene de la voz latina *fiscus*, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto, en contraposición al *erario*, que era el tesoro del Estado. A su vez, la palabra *fisco* deriva de *fiscus*, siendo el nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. Las antiguas leyes castellanas, en la España medieval, dieron el nombre de *fisco* o cámara del rey al tesoro o patrimonio de la casa real.

Ahora bien, una vez señalado el origen de la palabra fisco, es importante saber que se entiende por materia fiscal. La Suprema Corte de Justicia de la Nación en relación a este tema nos dice lo siguiente:

“FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones; impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación⁶, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género y el de autoridad fiscal, la especie.”

“MATERIA FISCAL. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.”

El jurista Hugo Carrasco Iriarte define a la materia fiscal como aquella cuestión que se refiere a la hacienda pública, a la obtención de los fondos gubernamentales y a su aplicación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa entiende por materia fiscal lo referente a todos los ingresos del Estado, cualquiera que sea su naturaleza. Dentro de ellos, se encuentran los productos o precios, que tradicionalmente son los ingresos que percibe el Estado en sus actividades que

⁶ Entendiéndose por esta palabra colecta, recaudación de tributos.

no son de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales, últimamente restringidos a los del dominio público

Comentaremos varios conceptos del tema en estudio por diferentes doctrinarios, empezando por Raúl Rodríguez Lobato quien dice: "El Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".⁷

Por su parte, Rafael Bielsa nos dice que "el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco".⁸

A su vez, Sergio Francisco de la Garza define al derecho fiscal como: "El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".⁹

El jurista Refugio de Jesús Fernández Martínez define al derecho fiscal como el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares.¹⁰

⁷ Derecho Fiscal, segunda ed. Ed. Oxford, México, 2002, pág. 13.

⁸ Ibidem.

⁹ Citado por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit. pág. 12.

¹⁰ Derecho Fiscal, Ed. McGrawHill, México, 1998, pág. 11.

El doctrinario José de Jesús Sánchez Piña define al derecho fiscal de la siguiente manera: "Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas, principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación"¹¹. A su vez, este jurista hace una división del concepto en estudio en relación con otras ramas del derecho, siendo esta división la siguiente: Derecho Fiscal Sustantivo, Derecho Fiscal Formal o Administrativo, Derecho Constitucional Fiscal, Derecho Fiscal Procesal, Derecho Penal Fiscal y Derecho Fiscal Internacional.

Ahora bien, el derecho fiscal se caracteriza y se distingue de otras ramas del derecho, por determinados particularismos que le son propios y conforman la materia que regula, independizándola de las demás. Los particularismos a que nos referimos pueden concebirse desde tres puntos de vista y son: 1.- los que distinguen esencialmente al derecho fiscal de otras ramas del derecho; 2.- los que constituyen privilegios del crédito fiscal, es decir, las cantidades de dinero o en especie que debemos de aportar al Estado para costear los gastos públicos y; 3.- los que son un privilegio de la autoridad fiscal.

1.- Los particularismos que distinguen al derecho fiscal de otras ramas del derecho son:

- a) La naturaleza específica de la obligación contributiva o tributaria.
- b) La naturaleza de la responsabilidad fiscal.
- c) La sanción en el derecho fiscal concibe la reparación civil y delictual en sus propias normas.

¹¹ SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, quinta ed., Ed. PAC S. A de C. V México, pág. 15.

2.- Los particularismos del derecho fiscal que vienen a constituir privilegios del crédito fiscal son:

- a) El procedimiento administrativo de ejecución.
- b) El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantías.

3.- Los particularismos que constituyen un privilegio de la autoridad fiscal son:

- a) La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales.
- b) La preferencia del fisco sobre otros acreedores en igualdad de circunstancias.
- c) Preferencia para la adjudicación de bienes en remate a favor del fisco.
- d) El derecho de retención de bienes o mercancías gravadas.
- e) Prohibición del fisco de participar en los juicios universales.

Una vez expuesto lo anterior, conjuntamente con los particularismos, para nosotros el derecho fiscal, como concepto, es el conjunto de normas jurídicas que regula todo lo concerniente a todos los ingresos -refiriéndonos a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos- su aplicación, cumplimiento, cumplimiento forzado y las sanciones por su no observancia, derivados de una relación jurídica-tributaria entre el sujeto activo -el Estado- y el sujeto pasivo -el contribuyente en sus diversas modalidades-. Ahora bien, debemos darnos cuenta que el derecho fiscal, no sólo es un concepto, ya que lo tenemos latente en los recursos, juicios, amparos, actuaciones de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, del Sistema de Administración Tributaria, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, en el contribuyente, entre otros. Y haciendo una homologación con lo que dice nuestra Constitución Federal acerca de la democracia, el derecho fiscal es un estilo de vida muy importante para el país, ya que de alguna forma, directa o indirecta, todos estamos incluidos en las contribuciones, siendo ésta la forma de ingresos más importante para el estado.

2.2 Denominación

En este punto daremos algunas definiciones acerca del derecho financiero y el derecho tributario proporcionadas por doctrinarios tanto naciones como extranjeros. Justificaremos que ambos conceptos no son sinónimos y que cada uno tiene características diferentes que los distinguen entre sí.

2.2.1 Derecho Financiero

El Estado, para la satisfacción de sus funciones propias de derecho público, requiere de recursos económicos. Estos los pueden obtener de su propio patrimonio o del patrimonio de los particulares, quienes están obligados a proporcionárselos. De la obligación antes mencionada surge lo que se denomina obligación jurídico-contributiva o tributaria, que es aquella en virtud de la cual los particulares están obligados a contribuir, en la forma y términos que las leyes señalen, a la integración del gasto público y el Estado tiene el derecho de exigir tales contribuciones; tanto las aportaciones que hagan los particulares, así como los mecanismos que se establezcan para su recaudación, administración, control y erogación de los medios económicos que requiere el Estado, deben estar regulados por las normas jurídicas que al efecto se expidan.

Toda esta serie de mecanismos constituye lo que se ha denominado la actividad financiera del Estado, cuyo estudio le corresponde a la ciencia de las finanzas públicas. Esta es la que se ocupa de la actividad que realiza el poder público, tendiente a la obtención, administración, fomento y aplicación de los recursos públicos, para cuyo efecto deben considerarse los fenómenos económicos, políticos, jurídicos y sociológicos imperantes que guardan relación con dicha actividad.

La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de los medios para alcanzarlos, las erogaciones que realizan y la administración y gestión de los recursos económicos, son varias de las tareas más importantes que integran la actividad financiera del Estado, las cuales, una vez reguladas por el derecho, constituyen el derecho financiero.

Así, el derecho financiero se manifiesta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evolución del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado, así como la gestión y erogación de los recursos económicos para su sostenimiento; comprende también normas relativas al establecimiento de las contribuciones, a la forma de obtener el producto de las mismas, a su administración y su erogación.

Después de hacer una reseña acerca de lo que significa el derecho financiero, empezaremos a señalar cómo es definido por diferentes doctrinarios. Iniciaremos con Refugio de Jesús Fernández Martínez, quien define al derecho financiero como: "El conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones".¹² A su vez lo divide en tres ramas que son el derecho presupuestario, el derecho fiscal y el derecho tributivo o tributario, definiendo al primero como el conjunto de normas jurídicas que rigen la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y de egresos, así como la rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los servidores públicos por los daños que le causen al Estado. El segundo ya ha sido definido con anterioridad, y el tercero lo define como el conjunto de disposiciones jurídicas que determinan las contribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales; o sea, rigen en sí a la contribución o tributo. Este doctrinario menciona que el derecho financiero es el género que regula toda la actividad financiera del Estado, y el derecho presupuestario, fiscal

¹² Ob. Cit. pág. 11.

y el contributivo o tributario son ramas o especies del derecho financiero, puesto que regulan en forma muy específica alguna actividad que corresponde a este derecho, siendo muy acertado su comentario.

Para Sergio Francisco de la Garza, el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.¹³ Este doctrinario nos señala que los autores han dividido el derecho financiero en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado: la obtención, manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderían el derecho fiscal, el derecho patrimonial, y el derecho presupuestario.

Carlos M. Giuliani Fonrouge define al derecho financiero como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado en sus diferentes aspectos, órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina".¹⁴

El doctrinario Giannini ha definido al derecho financiero como el conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos".¹⁵

Mario Pugliese refiere que el derecho financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la

¹³ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, vigésima quinta ed., Ed. Porrúa, México, 2003, pág 17.

¹⁴ Citado por SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, quinta ed., Ed. PAC S. A de C. V México, pág. 14.

¹⁵ *Ibidem*.

recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos, y el Estado, y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas.¹⁶

Por otra parte, Hipólito Rossy define al derecho financiero como la rama del derecho público que estudia y proclama los principios e instituciones jurídicas que deben regir la actividad del ente público, consistentes en la dotación dineraria para atender a las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración e inversión y la realización dineraria de aquellas dotaciones y de estos medios.¹⁷

Martínez Vera define al derecho financiero como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad económica tanto del Estado, como de cualquier organismo público.¹⁸

Fernando Sáinz de Bujanda refiere que el derecho financiero es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinen al cumplimiento de los servicios públicos¹⁹; así mismo, refiere que es la rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda pública del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de

¹⁶ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. pág. 17.

¹⁷ Citado por SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, quinta ed., Ed. PAC S. A de C. Y México, pág. 14.

¹⁸ Ibidem.

¹⁹ Ibidem.

ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.²⁰

De las definiciones antes citadas, podemos señalar características propias del derecho financiero, siendo éstas las siguientes:

- 1) Es una rama del derecho público.
- 2) Regula la actividad financiera y/o económica del Estado.
- 3) Atiende a las necesidades del país, tanto federal como estatal.
- 4) El derecho financiero es el género que regula toda la actividad financiera del Estado, y el derecho fiscal, presupuestario, tributario y el patrimonial son ramas o especies de éste, puesto que regulan en forma muy específica alguna actividad que corresponde a este derecho.
- 5) El derecho fiscal es el que regula la obtención de recursos; el derecho presupuestario el que regula la erogación de recursos; el derecho tributario el que regula la determinación de contribuciones y el derecho patrimonial el que regula la gestión o manejo de recursos.
- 6) Existe una relación jurídica entre el género y especie de la actividad financiera del Estado, con los poderes y órganos de aquél, así con los ciudadanos.

2.2.2 Derecho Tributario

Antes de entrar al tema en estudio, es importante señalar el significado de la palabra tributo, la cual proviene de la voz latina *tributum*, de contenido histórico, que significaba toda la contribución que el gobierno exigía por capitación para sostener las obligaciones del Estado y se llamaba así porque entre los romanos se repartía o pedía por tribus; al lado del tributo, existía el término *petitum* también histórico, y más familiarizado con la antigua legislación española, Alfonso VI (Rey de Castilla y León) en el año 1091 por primera vez

²⁰ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. pág 17.

estableció el *petitum*, como institución en que el rey satisfacía un deseo de sus súbditos y, con su consentimiento, les imponía un tributo extraordinario de cuantía fija por plazo cierto.

En México, durante la dominación española, las Leyes de Indias contemplaban al tributo como institución; en la recaudación de estos, verbigracia, la Ley de Recopilación de Indias que daba poder y facultad a los oficiales reales para que pudieran cobrar toda la Real Hacienda, tributos, rentas, deudas y otros efectos que se hubieren de haber por cualquier causa, título o razón que sea.

En el México independiente y en la Constitución de 1824, se recepcionó el concepto de contribución; por tanto, asistimos a un cambio de conceptos del tributo al de contribución; dicho cambio tiene varias tesis al respecto, entre las cuales una afirma que el término contribución que había sido cultivado en la España medieval en los siglos X, XI y XII se contemplaba indistintamente con el impuesto y las rentas en las Cortes Reales; por otra lado, se ha sostenido que la locución contribución ha sido copiada de la Constitución de 1787 de Estados Unidos de América que sirvió de modelo para la Constitución mexicana de 1824; lo cierto es y sin temor a equivocarse que dicha transformación de conceptos fue por motivos históricos, sociológicos e ideológicos, ya que la voz de tributo trae aparejada la idea de súbditos, de realeza y monarquía, y que en un México ya independiente no se mantenía la voluntad de mantener dichos conceptos dentro de sus cuerpos normativos.

Es así como el código fiscal de la federación vigente, en el artículo 2, habla de contribuciones y las clasifica en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos. Así mismo, el ordenamiento citado define cada una éstas contribuciones y para lo cual, utiliza éste término en casi todas las definiciones, verbigracia: "Impuestos son las contribuciones...".

"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones... ", Derechos son las contribuciones... ".

Ahora bien, por tributo o contribución entendemos aquel ingreso público que se origina de la obligación o vínculo jurídico creado por la Ley y por el cual algunas personas se encuentran en el deber de entregar al Estado cierta cantidad de dinero, para el cumplimiento de las finalidades que éste se ha propuesto.

Como ya se señaló con antelación, el derecho tributario o contributivo es una rama o especie del derecho financiero dedicada a determinar las contribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales, regulando en sí a la contribución o tributo mismo.

Muchos estudiosos del derecho, incluso profesionistas profesionales y doctrinarios, piensan o entienden que los conceptos de derecho financiero, fiscal y tributario son sinónimos y al momento de hablar o escribir acerca de éstos, los manejan indistintamente, siendo esto, no un gran problema, pero sí una falta de raciocinio por parte de aquéllos.

Es así como daremos una serie de conceptos acerca del tema en estudio. Iniciaremos con Sergio Francisco de la Garza quien define al derecho tributario como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento e incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación²¹, siendo este autor, un claro ejemplo de aquéllos que utilizan como sinónimo el derecho fiscal y el tributario.

²¹ Ob. Cit. pág 26.

Quien también maneja el derecho tributario y fiscal indistintamente es el doctrinario Carlos M. Giuliani Fonrouge pues afirma: "El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos".²² Lo acertado por este autor es que efectivamente ambos conceptos son ramas del derecho financiero.

Para Manuel Andreozzi el derecho tributario es la rama del derecho público que estudio los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos.²³

El italiano Giannini afirma que el derecho tributario es la rama del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación del tributo y analiza la consiguiente relación jurídica entre el ente público y el ciudadano.²⁴

Finalmente, por derecho tributario comprendemos el conjunto de principios y normas que regulan las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos) y las relaciones jurídicas que se generan entre el Estado y los contribuyentes, o entre éstos, a consecuencia de la imposición.

2.3 Autonomía del Derecho Fiscal

Empezaremos comentando que el derecho, como conjunto de normas jurídicas, es universal; es uno mismo cuerpo colegiado, pero que por razones didácticas se ha dividido en tres grandes grupos o ramas que son el derecho

²² Derecho Financiero, vol. I, cuarta ed. Ed. Desalma, Buenos Aires, 1987, pág. 44.

²³ Derecho Tributario Argentino, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, pág. 39.

²⁴ Citado por DE LA CUEVA, Arturo. Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1999, pág. 51.

público, privado y social, y dentro del público se encuentra previsto el derecho fiscal. Es conveniente dejar en claro, antes de iniciar sobre el tema en estudio, que al hablar de la autonomía del derecho fiscal, hablamos de la autonomía del derecho financiero, puesto que el primero, como ya se señaló con anterioridad, es la especie y el segundo es el género.

Sergio Francisco de la Garza, señala que existen tres clases de autonomía:

- a) La autonomía científica o dogmática, concebida como un agrupamiento sistemático de normas en función de la existencia de institutos y principios propios, en el sentido de que una rama del derecho forma un sistema en sí, o como dice Sainz de Bujanda, una rama del derecho goza de autonomía cuando las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamentan en un conjunto de principios propios.
- b) La autonomía didáctica, en el sentido de que aquellas normas constituyan un campo distinto de especulación y de enseñanza, respecto a otras ramas del derecho.
- c) La autonomía legislativa en cuanto a que las normas relativas a esa rama del derecho constituye un cuerpo de leyes separado y orgánico.

Raúl Rodríguez Lobato señala que realmente existe autonomía en el derecho fiscal pues considera que en el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes, De ahí la existencia actual del derecho fiscal como una disciplina jurídica o rama del derecho autónomo, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y cuya finalidad es

la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que les son comunes y que son distintos de los que rigen a los otros sistemas normativos.

Algunos doctrinarios son de la idea que existe autonomía en el derecho financiero y otros piensan lo contrario. Entre los primeros encontramos a Sáinz de Bujanda, que entre otras cosas dice que la separación del derecho financiero del tronco general del derecho administrativo se refleja en casi todas las obras recientes consagradas a esta última disciplina; señala que una rama del derecho sólo goza de autonomía cuando las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotada y se fundamentan en un conjunto de principios propios; ambos requisitos se dan plenamente en el derecho financiero.

Mario Pugliese afirma que el derecho financiero alcanzó rango de una disciplina autónoma por motivos de orden puramente científico, y por lo tanto, el estudio autónomo del derecho financiero no responde solamente a una utilidad práctica evidente, sino también y particularmente a necesidades científicas. Por otra parte, Gabino Fraga refiere que la materia financiera y la regulación que exige, forman parte de una sección del derecho administrativo que, por su importancia y por sus especiales relaciones con la economía, tiende a segregarse constituyendo el derecho financiero o derecho de las finanzas públicas como una rama especial y autónoma del derecho público.

Además de los autores anteriormente citados, podemos agregar como sostenedores de la autonomía del derecho financiero a Ingrosso y a Tesoro en Italia; a Rossy y a Carretero, en España; a Gómez de Sousa y a Nogueira, en Brasil; y a Villegas Basavilbaso, en Argentina, por señalar algunos.

Por otro lado, D'Alessio impugna fundamentalmente la heterogeneidad de las instituciones que se propone formen el contenido del Derecho Financiero y

argumenta que la doctrina relativa a los ingresos públicos nada tiene en común con la que mira a su gestión; que la doctrina referida a los ingresos tributarios es sustancialmente diversa de la doctrina que contempla los ingresos patrimoniales; y que en la doctrina del gasto público sólo se encuentran referencias de escasa importancia a la doctrina de los ingresos.

Por citar otro doctrinario que es de esta idea, Eusebio González García refiere que el examen de la doctrina autonomista pone de manifiesto la falta de sustantividad del derecho financiero, ya que ninguna de las concepciones revisadas es exclusivamente del sector financiero, pudiendo predicarse igualmente de todos los comprendidos dentro del derecho público. Sus partidarios olvidan que la independencia científica de una disciplina no sólo se logra por la unidad del punto de vista adoptado y por la unidad y especialidad de la materia, sino también por razón de la homogeneidad y sistema de dicha materia permita, y concluye desechando la autonomía del derecho financiero.

Por mencionar otros opositores a la autonomía del derecho financiero son Grizziotti, Zanobini; Berliri, Cocivera, en Italia; Buhler y Hensel, en Alemania; Blumenstein, en Suiza; Trotabas y Geny, en Francia; Ramón Valdés Costa, en Uruguay, y Geraldo Ataliba, en Brasil.

Por nuestra parte, señalamos que el derecho financiero, incluyendo al derecho fiscal, es autónomo, ya que tiene instituciones propias y autoridades especializadas para sus controversias, siendo éstas diferentes a las que rigen a otras disposiciones legales, y que las resoluciones que emiten aquéllas, son libres, sin estar subordinados a otra. Siendo principalmente su objeto de estudio, los ingresos y todo lo relacionado con las finanzas públicas y que las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad determinada y se fundamentan en un conjunto de principios exclusivos y propios.

2.4 Relaciones con otras ramas del Derecho

El derecho fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho, de las que han tomado principios generales, términos, así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos todos que el derecho fiscal ha adaptado a sus finalidades. Esta adaptación en ocasiones, tiene por resultado ampliar, restringir o modificar el significado y alcance que los conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del derecho donde han sido tomados.

Otro aspecto de las relaciones entre el derecho fiscal y las demás ramas del derecho radica en que el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuada y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias, robusteciendo este dicho Emilio Margáin al decir que la materia tributaria podemos conceptuarla como la rama más completa del derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al derecho constitucional, penal, civil, mercantil, procesal, por citar algunos, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es el derecho tributario o el común, aplicando supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico.

De manera enumerativa y no exhaustiva, señalamos la relación del derecho fiscal con otras ramas del derecho, de las cuales se han tomado sus principios generales, conceptos e instituciones jurídicas.

A) *Derecho Constitucional.* De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través del los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, y además dichos preceptos que son el artículo 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

establecen los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público), el principio de legalidad (no hay tributos sin ley) y conexo a éste, el principio de aplicación estricta de la ley

B) *Derecho Administrativo*. Las funciones que realizan los servidores públicos, encargados de la aplicación de las leyes fiscales y de la vigilancia de su cumplimiento, son de carácter administrativo. De este derecho toma los principios básicos y las instituciones necesarias para la estructura, organización y funcionamiento de la administración fiscal; por lo tanto, la actividad de los primeros y de los organismos está regulada a su vez por las leyes fiscales y las administrativas. De acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público administrar, controlar y recaudar las contribuciones federales.

C) *Derecho Penal*. De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las conductas infractoras de las disposiciones fiscales (delitos) y la aplicación de las sanciones correspondientes; igualmente obtiene los principios rectores de este derecho para tipificar los delitos fiscales que no se encuentran contemplados como tales en el derecho penal común, ambos tienen un mismo fin, sancionar todo acto, hecho u omisión contrario a la ley, verbigracia, el código fiscal de la federación.

D) *Derecho Civil*. De este derecho se ha tomado la teoría de la doble personalidad del Estado, la cual reconoce que éste puede celebrar actos con los particulares, no como ente soberano sino como simple particular, contratando o celebrando actos que son regulados por el derecho común, finalmente ha tomado los principios y conceptos relativos a la obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, enajenación, pago, compensación, prescripción donación, extinción, entre otros.

E) *Derecho Mercantil*. De este derecho ha tomado los conceptos relativos al comercio, empresa, establecimiento, comerciante, sociedad mercantil, títulos de crédito, entre otros, los cuales han sido algunas veces ampliados o restringidos por el derecho fiscal, con el único fin de evitar, hasta donde sea posible, la evasión en perjuicio de los intereses fiscales.

F) *Derecho Procesal*. De esta rama ha tomado los principios y las bases fundamentales para establecer los medios de defensa de los cuales pueden disponer los particulares afectados por una disposición administrativa, para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que consideren ilegales.

G) *Derecho Internacional*. De esta rama del derecho se han tomado los principios básicos y los conceptos necesarios para la celebración de los tratados internacionales, conforme a los cuales se trata de evitar la doble o múltiple imposición internacional, o bien impedir que se eluda el pago de las contribuciones que correspondan, cuándo provengan de fuente de riqueza en el país.

CAPÍTULO TERCERO. CONCEPTOS GENERALES

En este tercer capítulo abordaremos conceptos relacionados con nuestro tema de investigación, los cuales son de suma importancia al ser la base del mismo, ya que al saber el significado de estos conceptos, se nos facilitará la lectura y la interpretación, principalmente del código fiscal de la federación y de los ordenamientos jurídicos en los cuales nos apoyaremos para llevar a cabo este trabajo profesional.

3.1 Adjudicación

Esta palabra proviene del latín *adjudicationis*, acción y efecto de adjudicar, de ad, a, y *judicare*, juzgar, declarar que una cosa corresponde a una persona, o conferírsela en satisfacción de un derecho; apropiarse de una cosa.

En el derecho romano la *adjudicatio* era la adquisición de la propiedad por medio de la declaración hecha por el *iudex* en los juicios divisorios en los que la propiedad *pro parte indivisa* se convirtiera en separada, siendo civil o pretoria, dependiendo de si la *actio communi dividundo* o la *actio familiae erciscundae* se ejercitaron en juicio *legitimum* o en uno *imperio continens*.

Se refiere al acto por medio del cual una autoridad competente atribuye o reconoce a una persona el derecho de gozar de un bien patrimonial. Es, también, una forma de adquirir la propiedad de las cosas en herencia, participaciones o subastas (en el caso de nuestra investigación).

Dentro del procedimiento judicial, es el caso por medio del cual se declara que la propiedad de un bien o un conjunto de bienes pasa al patrimonio de una persona. La adjudicación es, pues, una resolución judicial cuyo efecto traslativo de dominio queda estrechamente ligado con el concepto de pago. Tratándose

de bienes inmuebles es necesario que, además de la declaración judicial se observen las formalidades de la ley, como son el otorgamiento de escritura pública y la inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

Así mismo, tiene lugar en los remates de acuerdo con lo estipulado por el código de procedimientos civiles para el Distrito Federal (artículos 564 a 598) y en los juicios sucesorios una vez aprobado el proyecto de participación de la herencia (artículo 864 del mismo ordenamiento legal antes citado).

En relación a nuestro tema de investigación, y una vez ya explicado en que consiste la adjudicación, mencionamos que dicha figura jurídica es prevista por el código fiscal de la federación justo en lo referente a los remates, ya que es una de las cuatro alternativas que tiene la autoridad fiscal al no fincarse el remate de los bienes embargados en la segunda almoneda, previsto por los párrafos tercero y cuarto del artículo 191 del ordenamiento legal antes citado. Es decir, los bienes que se le embargaron al contribuyente o responsable solidario dentro del procedimiento administrativo de ejecución, pasan a ser parte del fisco federal mediante la figura jurídica antes señalada.

3.2 Antinomia

Este concepto es el más importante de los que explicaremos en el presente capítulo, ya que al entenderlo, justificaremos el porqué de nuestro trabajo de investigación.

Primeramente, comentaremos que la palabra antinomia viene del griego *antimonía*, que significa contradicción en la ley, que es la aparición de dos juicios contradictorios, pero igualmente fundamentados en el curso de un razonamiento. El concepto de antinomia surgió en la antigua Grecia (con Platón y Aristóteles); en la filosofía griega antigua, con el sentido de antinomia se empleaba más frecuentemente el término de *aporía* (por ejemplo, en Zenón de

Elea, las aporías expresan el carácter contradictorio de los juicios sobre el movimiento y la multiplicidad).

Por otra parte, Kant es el primero que usó y aplicó al lenguaje filosófico la palabra antinomia. Entiende por antinomia la relación de dos proposiciones negativas la una de la otra, y aún exclusivas entre sí, que son afirmadas por la razón con justificantes iguales o al menos que así lo parecen. Estima, pues, Kant que existe en la antinomia una contradicción inevitable (pero formal o lógica, pues lo contrario sería proclamar ley de la realidad el absurdo), que dimana de las leyes mismas de la razón, cuando, rebasando los límites de la experiencia, pretende conocer algo absoluto en el mundo de lo relativo. Kant mencionaba que cada antinomia se compone de una tesis, que expresa la exigencia ideal de la razón especulativa, y de una antítesis, que se opone a aquélla por medio de límites inherentes al conocimiento sensible. Son las antinomias para Kant, consecuencia natural de una ilusión de la razón, que confunde las necesidades de nuestro pensamiento (razón pura o teórica) con las necesidades de las cosas (razón práctica).

Una vez comentado lo anterior, citaremos el criterio de algunos autores en relación de esta idea. Jorge Witker define una antinomia de la siguiente manera: "Contradicción entre dos preceptos de una norma legal, o entre leyes de la misma fecha o vigentes en el mismo tiempo. Contradicción entre dos principios racionales".²⁵

Por otra parte, Riccardo Guastini nos dice que existe una antinomia siempre que dos normas conectan a un mismo supuesto de hecho dos consecuencias jurídicas diversas e incompatibles, de modo que se dan controversias susceptibles de soluciones conflictivas.²⁶

²⁵ La investigación jurídica, Ed. McGraw-Hill, México, 1998, pág. 89.

²⁶ Estudios sobre la interpretación jurídica, traducido por Marina Gascón y Miguel Carbonell, quinta ed., Ed. Porrúa, México, 2003, pág. 68

Proudhon define una antinomia como la concepción de una ley de doble aspecto, positivo y negativo, y expresa un hecho que se impone necesariamente al espíritu, la contradicción propiamente dicha es un absurdo.²⁷

Es así como en el sistema jurídico se presenta una antinomia cada vez que un caso concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema. Es importante señalar que una antinomia es un conflicto entre normas y no entre disposiciones normativas. Con esto quiere decirse, en primer lugar, que una antinomia puede (en muchos casos) ser evitada, prevenida, por medio de la interpretación; en segundo lugar, que una antinomia puede ser creada por la interpretación; en tercer lugar, que una antinomia puede sólo presentarse con una interpretación ya realizada; en cuarto lugar, que, en consecuencia, una antinomia abre no un problema interpretativo (y que, por tanto, no puede ser resuelta por medio de la interpretación) sino un problema de otra naturaleza.

Para resolver una antinomia hay que eliminar una de las dos normas en conflicto (o, quizá, ambas) o bien, negando la aplicación de una de las normas en conflicto; ya sea porque esté abrogada o porque sea ilegítima. Así, las técnicas más aptas para resolver las antinomias son reducibles a dos principios o criterios: el principio jerárquico y el principio cronológico. El primero es el principio en virtud del cual, en caso de conflicto entre normas provenientes de fuentes jerárquicamente ordenadas (o sea, dispuestas en grados diversos en la jerarquía de las fuentes), la norma inferior debe considerarse inválida (y, por tanto, no debe aplicarse). El segundo es aquel en virtud del cual, en caso de conflicto entre normas provenientes de fuentes jerárquicamente equiparadas (o sea, dispuestas sobre el mismo plano en la jerarquía de las fuentes) y provistas de la misma esfera de competencia, la norma proveniente de la fuente anterior en el tiempo debe considerarse abrogada (y, por tanto, debe ser desaplicada).

²⁷ Diccionario Enciclopédico Hispano-Americano, tomo II, Ed. Montaner y Simón, Barcelona 1887, pág. 322.

Para prevenir las antinomias existen varias técnicas, y las más idóneas son las siguientes: la interpretación adecuadora y la interpretación restrictiva. La primera de éstas es la que adecua, adapta el significado de una disposición a un principio o a una norma de rango superior (previamente identificado), de modo que se evite el surgimiento de conflicto. La segunda tiene el efecto de excluir del campo de aplicación de una cierta norma un determinado supuesto de hecho que, interpretado diversamente entraría a ese campo.

Ahora bien, retomando la definición de antinomia dada por Jorge Witker, en la que el jurista refiere que dicho concepto es una contradicción entre dos preceptos de una norma legal, o entre leyes de la misma fecha o vigentes en el mismo tiempo, contradicción entre dos principios racionales, cabe mencionar que en nuestro tema de investigación, es decir, los artículos 190, 191 y 192 del código fiscal de la federación, dicha contradicción no solo es entre dos preceptos de una norma legal, sino que es entre tres.

Por otra parte, para resolver una antinomia, como lo señalamos líneas arriba, hay que eliminar una de las dos normas en conflicto, que en nuestro caso sería eliminar una de las tres normas en conflicto, lo cual lo llevaremos a cabo en el sexto capítulo del presente trabajo.

3.3 Avalúo

Dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el avalúo juega un papel muy importante dentro de la sección del remate, ya que es gracias al mismo, como la autoridad va a enajenar los bienes que le fueron embargados al contribuyente, pues éste será la base para dicha enajenación, tal y como lo señala el primer párrafo del artículo 175 del código fiscal de la federación.

Una vez dicho lo anterior, señalamos que el avalúo es la acción y efecto de valorar o evaluar, o sea de señalar a una cosa el valor correspondiente a su

estimación, así como también ponerle precio. La valoración de bienes es necesaria en tal cantidad de actos y negocios jurídicos, que su determinación concreta se hace imposible. Basta para comprenderlo así, detenerse a considerar que toda operación de tasación representa un avalúo.

En relación a este concepto, Sergio Francisco de la Garza menciona lo siguiente: "La valuación puede ser definida como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa".²⁸

Ahora bien, por avalúo debemos entender el medio por el cual es determinado el valor de un bien (sea mueble, inmueble o negociación) para efectos del remate -en el caso de nuestra investigación- hecho por un perito en esta materia. Los avalúos, señala el artículo 4to del reglamento del código fiscal de la federación, deben ser llevados acabo por la autoridad fiscal, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, por corredor público o personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en los demás casos, los que fijen de común acuerdo entre la autoridad fiscal y el embargado.

3.4 Bienes

Antes de hablar de lleno acerca de esta palabra, comentaremos que dentro del procedimiento administrativo de ejecución, y como una etapa del mismo se encuentra el embargo, que es llevado a cabo por la autoridad fiscal, y que dicha acción lo va a hacer sobre los bienes del contribuyente, ya sean muebles, inmuebles o negociaciones. Por lo que es importante saber que es un bien.

²⁸ Ob. Cit. pág. 823.

La palabra bien proviene del latín *bene*, entre sus acepciones están: utilidad, beneficio, hacienda, caudal. Jurídicamente la palabra bien es todo aquello que puede ser objeto de apropiación, entendiendo como tales, las cosas u objetos que no se encuentran fuera del comercio por naturaleza o por disposición de la ley.

Ahora bien, para conceptuar la palabra bien en el universo del derecho, es importante distinguir entre el bien jurídico en sentido amplio y el bien de carácter estrictamente patrimonial. El bien jurídico en el primero de esos significados comprende todo objeto merecedor de protección por el sistema legal y en cuyo contenido están toda clase de valores, bienes y derechos, con independencia a su carácter patrimonial o extramatrimonial. Por otra parte el bien estrictamente patrimonial, en cambio, es todo aquello de carácter económico susceptible de apropiación particular.

Jorge Alfredo Domínguez Martínez refiere que por bien entendemos todo aquello objeto de apropiación y las cosas que no están excluidas del comercio tiene esa cualidad; bien es lo que puede ser objeto de apropiación, que es lo mismo a lo que esté en el comercio.²⁹

Por bien entendemos todo objeto susceptible de propiedad particular, es decir, lo que por su naturaleza y por no haber una disposición legal que se oponga en su caso, puede pertenecer a una persona en exclusiva, sea ésta de derecho privado o de derecho público.

3.4.1 Clases de bienes

La doctrina mexicana contempla varias clases de bienes, como lo son: muebles, inmuebles, consumibles, no consumibles, fungibles, no fungibles, corpóreos, incorpóreos, mostrencos, vacantes y según a las personas a

²⁹ Derecho Civil cuarta ed., Ed. Porrúa, México 1994, pág. 302.

quienes pertenecen pueden ser de dominio del poder público o de propiedad de los particulares. Pero para nuestra investigación solo hablaremos sobre los bienes muebles e inmuebles, ya que dentro del embargo llevado a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, solo se hace referencia a estos dos tipos de bienes.

Se consideran bienes muebles aquellos que por su naturaleza puedan trasladarse de un lugar a otro, ya sea por sí mismos o por una fuerza exterior. También se consideran muebles, por disposición de la ley, las obligaciones y derechos personales que tienen por objeto cosas muebles, las acciones de asociaciones y sociedades aún cuando a éstas pertenezcan algunos bienes muebles, las embarcaciones de todo género y los derechos de autor. Y son previstos por los artículos 752 al 763 del código civil para el Distrito Federal.

Por otra parte, se consideran bienes inmuebles aquellos cuya naturaleza se imposibilita su traslado; división que se aplica exclusivamente a las cosas. Así mismo se consideran inmuebles aquellos que por su destino agrícola, industrial, civil y comercial son considerados por la ley como inmuebles, aunque por naturaleza sean muebles. Para ellos se requiere que pertenezcan a la misma persona dueña del inmueble y que sean necesarios para los fines de la explotación. Finalmente, se consideran inmuebles, por disposición de la ley, los derechos reales constituidos sobre inmuebles. Dichos bienes son señalados enunciativamente por el artículo 750 del código civil para el Distrito Federal.

3.5 Crédito Fiscal

La palabra crédito viene del latín *creditum*, que significa tener confianza, tener fe en algo. Es la transferencia de bienes que se hace en un momento dado por una persona a otra, para ser devueltos a futuro, en un plazo señalado, y generalmente con el pago de una cantidad por el uso de los mismos, también pueden prestarse servicios a crédito.

El crédito es un concepto genérico que puede abarcar una serie de operaciones específicas o ramas que han ido especializándose y que van tipificando las distintas actividades de las instituciones de crédito, es decir, hay operaciones de crédito que son fundamentales y que pueden resultar comunes, como son la captación de recursos del ahorro público y otorgar préstamos a los sectores de la población que los necesitan.

En sentido jurídico, crédito indica el derecho subjetivo que deriva de cualquier relación obligatoria y se contrapone al débito (deuda) que incumbe al sujeto pasivo de la relación.

Ahora bien, el código fiscal de la federación en su artículo 4to, nos habla acerca del crédito fiscal y establece lo siguiente:

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

Del numeral antes descrito y al realizar una interpretación del mismo, nos podemos percatar que el código fiscal de la federación no da una definición clara de lo que es el crédito fiscal, solo hace mención que por éste, el Estado o sus organismos descentralizados tienen derecho a percibir contribuciones, aprovechamientos o accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

El doctrinario Augusto Fernández Sagardi define el concepto en estudio de la siguiente forma: "El crédito fiscal es un derecho de percepción a una cantidad de dinero, en fecha determinada, a favor del Estado o de sus organismos descentralizados que nace por disposición de la ley, independientemente de que se haya o no determinado en cantidad líquida..."³⁰

Por otra parte comentamos que el crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado para exigir el pago de una prestación, en dinero o en especie, derivado de la ley, y como consecuencia de su soberanía, resultado de un proceso denominado "determinación", la cual es hecha por la autoridad fiscal, el contribuyente o quizás por ambos. Dicha determinación se hará mediante las autoridades fiscales, en este caso, que calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, sus entradas, el valor de sus actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones sobre el ejercicio de que se trate, así como de datos contables, de declaraciones, información de terceros y de información de las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

A este derecho del Estado, que se convierte en el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, corresponde el deber del sujeto pasivo cumplir con la prestación que determine la ley. El Estado ejerce este derecho por medio de sus representantes expresamente autorizados, que pueden ser incluso organismos descentralizados, como lo son el IMSS o ISSSTE. En caso de incumplimiento por parte de sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, el Estado tiene la facultad económico-coactiva, llamada por el código fiscal de la federación procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivo ese crédito fiscal al que tiene derecho.

Finalmente, comentamos que el crédito fiscal es personal y tiene el carácter de preferencial sobre algunos otros créditos, a excepción de los señalados por el

³⁰ Código Fiscal de la Federación, comentarios y anotaciones Ed. Gasca SICCO, México, 2004, pág. 15.

primer párrafo del artículo 149 del código fiscal de la federación, que se refieren: 1.- adeudos garantizados con prenda o hipoteca; 2.- alimentos y; 3.- salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

3.6 Dación en pago

Esta figura jurídica también se encuentra relacionada con nuestro tema de investigación, ya que como lo comentamos en el punto 3.1 del presente capítulo, la dación en pago es una de las cuatro alternativas que tiene la autoridad fiscal al no fincarse el remate de los bienes embargados en la segunda almoneda, previsto por los párrafos tercero y cuarto del artículo 191 del código tributario multicitado.

La palabra dación proviene del latín *datio-onis*, a su vez de *dare*, que significa dar. Técnicamente ésta palabra quiere decir acción y efecto de dar, popularmente equivale a donación.

Para Sergio Francisco de la Garza existe la dación en pago y la dación para pago. La primera la define como el acto en virtud del cual el deudor, voluntariamente, realiza, a título de pago, una prestación diversa de la debida al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de ésta. Mientras que la segunda la define como el acto por el cual el deudor, voluntariamente, transmite una cosa o un derecho distinto del objeto de la prestación al acreedor, quien consiente en recibirla en sustitución de éste, con el fin de hacerse pago de su crédito.³¹ Ahora bien, de los conceptos antes citados, cabe hacer dos comentarios: el primero es que de las definiciones proporcionadas por éste doctrinario, menciona que el deudor realiza una prestación diversa de la debida al acreedor o transmite una cosa o un derecho distinto del objeto de la prestación al acreedor de manera voluntaria, siendo que no es así, ya que la

³¹ Ob. Cit. pág. 622.

autoridad fiscal, quien tiene el carácter de acreedor, lo puede llevar a cabo de manera unilateral, es decir, sin consentimiento del contribuyente, o sea, del deudor. Y el segundo comentario es que de ambas definiciones la más adaptable para nuestro tema de investigación es la denominada "dación para pago", ya que al no haberse fincado el remate de los bienes embargados al contribuyente, la autoridad fiscal puede transmitirse por si sola la propiedad de los bienes del sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, para hacerse efectivo el pago que no le había sido enterado.

Ahora bien, la dación en pago es una figura jurídica prevista y regulada por los artículos 25 al 29 de la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación. Al respecto, indican que con el fin de asegurar la recaudación de toda clase de créditos a favor del gobierno federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Tesorería o de los auxiliares legalmente facultados para ello, podrá aceptar la dación de bienes o servicios en pago total o parcial de créditos, cuando sea la única forma que tenga el deudor para cumplir con la obligación a su cargo y éstos sean de fácil realización o venta, o resulten aprovechables en los servicios públicos federales, a juicio de la propia Tesorería o de los auxiliares de referencia.

Al respecto, la Ley del Servicio de Tesorería de la Federación señala algunas reglas, siendo éstas las siguientes:

- a) La dación en pago de bienes muebles o inmuebles, se recibirá al valor del avalúo emitido por instituciones de crédito, o por la comisión de avalúos de bienes nacionales, o por corredor público o por perito autorizado.
- b) Cuando se acepte la dación, se deberá suspender provisionalmente los actos tendientes al cobro del crédito respectivo, así como la actualización de su principal y accesorios.
- c) La dación en pago queda formalizada, tratándose de inmuebles, a la fecha de la firma de la escritura pública en que se transfiera el dominio del bien al Gobierno Federal a través de la Tesorería, misma que se otorgará dentro de los

45 días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la aceptación, en bienes muebles, a la fecha de firma del acta de entrega de los mismos que será dentro de los cinco días hábiles siguientes a aquél en que se haya notificado la aceptación y, respecto de servicios, en la fecha en que éstos fueron efectivamente prestados. Al efecto, las dependencias o entidades de la administración pública federal deberán manifestar a la Tesorería o sus auxiliares que los servicios fueron aprovechados por las mismas.

3.7 Embargo

Esta palabra viene del verbo embargar, que proviene del latín vulgar *imbarricare*, que significa impedimento, estorbo u obstáculo y usado en la península ibérica, con el significado de "cerrar una puerta con trancas o barras" (de barra, tranca) que era el procedimiento originario del embargo.

En términos generales, el embargo puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar), o bien, satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (embargo definitivo, ejecución o apremiativo).

El embargo es una afectación sobre un bien o un conjunto de bienes, en cuanto somete dicho bien o bienes a las resultas de un proceso pendiente (embargo cautelar) o la satisfacción de una pretensión ejecutiva, regularmente fundada en una sentencia de condena (embargo definitivo). Esta afectación puede llevarse a cabo de diversas maneras. En primer lugar, puede realizarse mediante el simple señalamiento, en diligencia judicial, del bien embargado y la anotación de dicho embargo en el Registro Público de la Propiedad. En segundo lugar, la afectación que el embargo implica puede llevarse a cabo mediante el secuestro o depósito del bien sobre el que recae.

El embargo, además, debe basarse en una resolución pronunciada por una autoridad competente. Por ser un acto de autoridad que interfiere de manera evidente en la esfera de derechos o intereses jurídicos de una persona, el embargo debe realizarse mediante un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento, tal como lo ordena el artículo 16 Constitucional.

Augusto Fernández Sagardi refiere que el embargo es el medio legal que utilizan las autoridades fiscales para garantizar el cobro de los créditos y consiste en el aseguramiento de los bienes propiedad del contribuyente deudor para que, con su venta mediante el remate, cobre el crédito.³²

Miguel Fénech define el embargo como el acto procesal consistente en la determinación de bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor -en su poder o en el de terceros-, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes y sus frutos de la garantía del crédito.³³

Por otra parte, Narciso Sánchez Gómez define el embargo como un acto jurídico administrativo realizado por una autoridad fiscal, consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamado dentro del procedimiento administrativo de ejecución.³⁴

Ahora bien, éste acto jurídico llevado a cabo por un auxiliar de la autoridad fiscal, es la segunda etapa del procedimiento administrativo de ejecución, el cual consiste en el aseguramiento de bienes suficientes propiedad del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, mismos que serán rematados para que con la venta de aquéllos, el fisco federal pueda cubrir el crédito fiscal que en su

³² Ob.Cit. pág. 374.

³³ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. pág. 815.

³⁴ Derecho Fiscal Mexicano, cuarta ed., Ed. Porrúa, México, 2004, pág. 545.

momento no le fue enterado de manera voluntaria por el contribuyente. En otras palabras, el embargo se lleva a cabo debido a que el contribuyente no garantizó ni pago las cantidades que le tenía que haber otorgado a la autoridad recaudadora.

3.8 Enajenación

Consiste en la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece, a otro u otros sujetos. La palabra podría tener un significado más genérico que correspondería a todo acto u actos por los que transmitimos una cosa o un derecho, a otra u otras personas. El principio fundamental que domina la materia de la enajenación consiste en sostener que nadie puede transmitir a otro más de lo que tiene.

La enajenación puede ser voluntaria o forzosa. La primera será la que se realiza por voluntad del propietario; no viene a ser sino una consecuencia del derecho de propiedad, y puede revestir formas de gratuidad o de onerosidad; esto es, la transmisión de una cosa o de un derecho puede hacerse a título gratuito o a título oneroso. La segunda recibe el nombre de expropiación, que puede sólo hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización.

Esta transmisión de propiedad es un concepto sumamente importante para las leyes fiscales, ya que constituye el hecho imponible de varios ordenamientos tributarios tanto federales como locales. Es de tal importancia el tema de la enajenación para efectos fiscales que el legislador federal no ha querido dejar a dudas o discusiones sobre qué se entiende por enajenación y en qué casos existe, por lo cual la ha definido expresa y pormenorizadamente en el artículo 14 del código fiscal de la federación, el cual es de aplicación supletoria a todas las leyes fiscales federales y a las leyes fiscales del Distrito Federal y que a letra dice:

Artículo 14 del código fiscal de la federación:

“Se entiende por enajenación de bienes:

- I.** Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.
- II.** Las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor.
- III.** La aportación a una sociedad o asociación.
- IV.** La que se realiza mediante el arrendamiento financiero
- V.** La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:
 - a) En el caso en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
 - b) En el caso en el que el fideicomitente pierda el derecho de readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.
- VI.** La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectados al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
 - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.
 - b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluya el de que los bienes se transmitan a su favor.
- VII.** La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se trasmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que considerará que existe enajenación hasta en el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35 % de precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se considerarán operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código.

Se considerará que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.”

Este numeral nos introduce al mundo de las ficciones de derecho y de las presunciones para efectos fiscales que tan importantes son en la materia de la

misma naturaleza. Por otra parte, las legislaciones fiscales deben comprender esta clase de figuras jurídicas para proteger al fisco de ocultaciones y simulaciones en que incurren frecuentemente los sujetos pasivos de la relación tributaria para evitar el pago de sus deudas. Son medidas de derecho público cuya pretensión es dejar por demostrada alguna hipótesis de causación de contribuyentes, o hechos imposables, o presupuestos fácticos, que vincularán obligatoriamente con la norma al contribuyente, y que, como trascienden profundamente a la esfera jurídica del particular, deben ser aplicadas exactamente conforme a la letra de la ley. Estas figuras convierten al fisco mexicano en un acreedor privilegiado.

Ahora bien, en relación con nuestro tema de investigación, este concepto se encuentra previsto por los artículos 173 y los párrafos tercero y cuarto del 191 del código tributario multicitado. Siendo que el primer numeral nos habla de cuando procederá la enajenación de los bienes embargados por el fisco federal, previendo cuatro hipótesis; mientras que el tercer párrafo de segundo numeral antes mencionado, nos refiere que al no fincarse el remate en la segunda almoneda, la autoridad podrá enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a otras instituciones o empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes; por lo que el cuarto párrafo hace mención que también la autoridad podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo y que para tales efectos considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo. De los dos numerales antes comentados, nos percatamos que de la redacción hecha por el código fiscal de la federación la palabra enajenación es utilizada como sinónimo de venta, ya que efectivamente ésta es una transmisión de la propiedad de los bienes que le fueron embargados al contribuyente, por no cumplir con sus obligaciones tributarias.

3.9 Exégesis jurídica

El significado de la palabra exégesis o exegeta según el Diccionario de la Real Academia Española, anota que se refiere a explicación o interpretación. Aplicada principalmente a la explicación o interpretación de los libros de la Sagrada Escritura. Se le dio el nombre de exégeta o exegeta a la persona autorizada para explicar o interpretar los libros de la Biblia en la religión judaico-cristiana. Con igual o parecido sentido semántico empezó a utilizarse el concepto exegético en la escuela formada para dirigir a los intérpretes del Código Napoleónico quienes tenían a este instrumento jurídico como la fuente del derecho civil.

Es así como la exégesis consiste en el estudio directo y principalmente analítico de los textos, trazando los antagonismos y paralelismos entre las diversas normas. De igual forma se denomina exegética a la acción desarrolladora por los juristas que realizan una labor de interpretación y explicación de textos, en este caso, de los legales. Por lo tanto, la exégesis jurídica es un método de interpretación directa de la normatividad del derecho, por medio del cual se puede realizar un mejor entendimiento de aquélla, y descubrir, prevenir o solucionar lagunas o antinomias.

Las características de este método son las siguientes: a) culto al texto legal, lo que implica que el jurista deba circunscribir todas sus consideraciones a la ley; b) estimar que las leyes son perfectas y completas, razón por la que no hay margen de arbitrio para el intérprete; c) desconocimiento del papel de la costumbre; d) rechazo a cualquier intento de labor creadora por parte del juez (ya que éste debe limitarse, mediante vías de carácter deductivo, a aplicar el derecho que está en la ley).

Ahora bien, éste concepto jurídico fue tomado en cuenta ya que gracias al mismo fue como pudimos descubrir las antinomias que existen entre los tres numerales en estudio. Y para poder descubrirlas realizamos una interpretación

ratio legis de los mismos, es decir, relacionamos los tres artículos con lo cual nos percatamos que entre ellos se contradecían en algunos aspectos, los cuales serán señalados en el capítulo sexto del presente trabajo.

3.10 Hermenéutica jurídica

El término hermenéutica deriva del griego "hermenéuein" que significa expresar o enunciar un pensamiento, descifrar e interpretar un mensaje o un texto. Etimológicamente, el concepto de hermenéutica se remonta y entronca con la simbología que rodea a la figura del dios griego Hermes, el hijo de Zeus y Maya encargado de mediar entre los dioses o entre éstos y los hombres. Dios de la elocuencia, protector de los viajeros y del comercio, Hermes no sólo era el mensajero de Zeus, también se encargaba de transmitir a los hombres los mensajes y órdenes divinas para que éstas fueran tanto comprendidas, como convenientemente acatadas.

El hermeneuta es, por lo tanto, aquel que se dedica a interpretar y desvelar el sentido de los mensajes, haciendo que su comprensión sea posible y todo malentendido evitado, favoreciendo su adecuada función normativa.

Por otra parte, la hermenéutica no es sólo un término filosófico que significa la interpretación de textos de la misma índole, sino el imponerse de la interpretación como cuestión fundamental de la filosofía. Es así como la hermenéutica jurídica, que se inspira en la hermenéutica filosófica, no se limita a la comprensión de los textos y materiales jurídicos, a la relación entre la ley y la sentencia. Considera al sistema jurídico como parte del mundo. Por ello, el intérprete del derecho no puede limitarse al documento escrito, como si únicamente éste fuera el texto objeto de su labor. Texto son también las instituciones sociales, los principios, las normas no escritas.

Por ende, un principio básico de la hermenéutica es que la lectura de cualquier mensaje implica una interpretación de su sentido, por mínima que sea. Por ello, la hermenéutica es la ciencia de la interpretación, que lo puede ser de textos escritos o de cualquier otro fenómeno generalizado, como un texto oral o una narración. La hermenéutica, como disciplina que se preocupa sobre todo de la elucidación y comprensión de textos, puede así mismo, concebirse como el estudio de los procesos de comprensión, y de su correlato, que son los procesos de producción de sentido: en términos estrictos, producir sentido en tanto emitir un mensaje, como recibirlo o leerlo y comprenderlo.

Es así como la hermenéutica jurídica va más allá de la exégesis jurídica, puesto que ésta última sólo realiza interpretación y explicación de los textos, mientras que la primera también realiza esta interpretación, pero no únicamente de textos, sino de todo aquello que tenga interpretación en el ámbito legal, verbigracia, una conferencia de algún jurista y hasta las mismas clases que se reciben en el aula por parte del docente.

Finalmente, al aplicar la hermenéutica jurídica, conjuntamente con la exégesis como un método de interpretación, sobre todo lo relacionado con el remate de los bienes embargados al contribuyente como la tercera etapa del procedimiento administrativo de ejecución, demostraremos que entre los tres numerales en comento, es decir, los artículos 190, 191 y 192 del código fiscal de la federación y del estudio de diversos conceptos jurídicos que integran aquéllos, se crean antinomias. Mismas que serán resueltas con las propuestas ofrecidas en el sexto capítulo de la presente investigación y que al aplicarles la exégesis y la hermenéusis tendrán un orden lógico y sistemático.

3.11 Postura legal

Al hablar de éste tema, nos remitimos de inmediato al artículo 179 del código fiscal de la federación, el cual establece lo siguiente:

“Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate”

De la transcripción antes hecha, nos podemos percatar que éste numeral nos refiere que el valor mínimo por el que se pueden rematar los bienes en la primera almoneda es por el 66.6 % del valor del avalúo, es decir, sólo nos refiere que debemos de entender por postura legal, pero no nos proporciona una definición de la misma. Por postura legal debemos de entender la cantidad mínima señalada por la ley, que en nuestro caso sería el código fiscal de la federación, que deben cubrir las personas interesadas en participar dentro de una subasta, que reciben el nombre de postores, para adquirir algún bien, ya sea mueble o inmueble, de los que se rematan.

Ahora bien, como lo señalamos en el párrafo que antecede, los postores legales son aquéllas personas interesadas en adquirir parcial o totalmente los bienes que le fueron embargados al contribuyente por parte del fisco federal, y que hayan cubierto la cantidad antes mencionada, es decir, las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate. Es importante mencionar que los interesados en los bienes, objeto del remate, no sólo con el hecho de cubrir las cantidades antes citadas se convierten en postores, sino que las posturas deben ser calificadas por la autoridad fiscal como legales. Y serán llamados propiamente postores legales hasta que la autoridad las califique de ésta manera.

Finalmente, por puja debemos entender la cantidad que un licitador o postor legal ofrezca en una subasta pública para tratar de adjudicarse los bienes objetos del remate.

3.12 Remate

El remate es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación. Por otra parte, la palabra remate es sinónima de subasta y de almoneda, y en España almoneda era el mercado de las cosas ganadas en guerra que eran pujadas cuanto más pudiesen, sin que pudiese haber engaño ni furto vendiéndolas escondidamente. Así también, el remate es el procedimiento tendente a la venta forzosa de los bienes del deudor para hacer el pago a sus acreedores.

Para Miguel Fénech el remate es un solo acto complejo, con unidad de tiempo y que está integrado por tres declaraciones de voluntad: en primer lugar, el órgano, o su titular, propone la venta, previo anuncio, de los objetos y precio de apertura, al concurrente que ofrezca el precio más elevado; en segundo término, los asistentes, previa constitución de un depósito que constituye un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas, en las que aceptan la oferta hecha por el órgano, exigiéndose para que sean válidas las que sigan a la primera que el importe sea superior al anterior oferente; tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada una de ellas a una condición resolutoria, consistente en que surja otra oferta más elevada, siendo, por tanto, la última la única eficaz; por último, una declaración del órgano en virtud de la cual, después de afirmarse que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido. La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, siendo la última la aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el depósito constituido para licitar.³⁵

Por almoneda se entiende la venta pública de bienes muebles. Algunos autores señalan que esta palabra así como subasta pública y remate son

³⁵ Citado por DE LA GARZA, Sergio Francisco. Ob. Cit. pág. 824.

sinónimos, pero hay que tomar en cuenta que los bienes pueden ser tanto muebles como inmuebles y de ahí la diferencia para algunos autores.³⁶

Para el caso de nuestra investigación, el remate es la declaración de preferencia formulada por la autoridad fiscal respecto a una de las posturas hechas en la correspondiente subasta, resultado de la venta de los bienes, y con dicha declaración satisface un crédito pendiente no cubierto en su momento por el sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, es decir, por el contribuyente, al no cumplir éste con sus obligaciones sustantivas.

El remate de los bienes embargados por el fisco federal, como tercera etapa del procedimiento administrativo de ejecución está previsto y regulado por el código fiscal de federación de los artículos 173 al 193.

3.13 Sistemática jurídica

Gramaticalmente el vocablo sistemática deriva de la voz latina *systematicus*. Este término de va de la palabra griega *sistemáticos*. Significa que sigue o se ajusta a un sistema.

En una primera acepción el término sistema, del latín *systema* hace referencia un conjunto de reglas o principios sobre una materia enlazados entre sí, según lo determina el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española. En un segundo significado se entiende por sistema un conjunto de cosas que ordenadamente relacionadas entre si contribuyen a determinado objeto

Así mismo, se entiende por sistema un conjunto organizado y estructurado de elementos que partiendo de características similares encuentran en dicho

³⁶ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, cuarta ed, Ed. Limusa, México, 2003, pág 167.

conjunto relaciones e interrelaciones directas o indirectas que a medida que se van organizando y estructurado alcanzan un objetivo determinado, en este caso de ordenación sistemática. Este principio se aplica a la sistemática jurídica que lleva el propósito u objetivo de ordenar todas las normas jurídicas en un gran sistema, en un orden jurídico o en una estructura jurídica determinada.

La norma jurídica, al ser elaborada por el órgano correspondiente, es decir, al instituirse su validez formal, tiene su primer encuentro con la ciencia del derecho en el momento mismo de su ordenación en un sistema.

Para Eduardo García Maynez la sistemática jurídica tiene por objeto exponer de manera ordenada y coherente, las disposiciones, consuetudinarias o legales, que integran cada sistema jurídico.³⁷

Es importante señalar que la sistemática jurídica proviene de un método de investigación, la cuál se articula a través de un esquema teórico cognoscitivo que considera al derecho como un todo que se encuentra estructurado y ordenado de manera coherente, a fin de dar unidad funcional e integral al sistema normativo. Dicho sea de otra manera, cabe destacar que el derecho no se contempla únicamente al tenor literal de la ley en forma aislada, sino que el derecho forma un todo, y que para conocer y comprender el sentido y alcance de una disposición es necesario valorarla en la totalidad del ordenamiento jurídico.

Es por eso que concluimos que la sistemática jurídica es aquella por medio de la cual los ordenamientos legales, llevan un orden lógico y así tener un mejor entendimiento de estos. Al no aplicar con la observancia necesaria la creación, modificación, abrogación o derogación de normas jurídicas, se pierde

³⁷ Citado por ARELLANO GARCÍA, Carlos. Métodos y técnicas de la investigación jurídica, Ed. Porrúa, México, 1999, pág 183.

totalmente la naturaleza y esencia de la lógica, al no existir simplemente, entendimiento.

Es importante señalar que se habló sobre éste término jurídico, ya que gracias al mismo, es como vamos a llevar a cabo nuestra propuesta de reforma a los artículos 190, 191 y 192 del código fiscal de la federación, ya que como lo mencionamos líneas arriba, el propósito de la sistemática jurídica es ordenar todas las normas jurídicas en un gran sistema, en un orden jurídico o en una estructura jurídica determinada. Verbigracia, lo es el procedimiento administrativo de ejecución, el cual al tener etapas, siendo éstas el requerimiento de pago, embargo, remate y la aplicación del producto, logra con las mismas un fin, el cobro de un crédito fiscal a cargo de un contribuyente. Y si las etapas del procedimiento en cuestión no llevaran una sistemática, un orden entre aquellas, la autoridad fiscal no podría llegar a su objetivo primordial.

CAPÍTULO CUARTO. FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL

En este capítulo, hablaremos sólo de dos de las facultades de comprobación llevadas a cabo por la autoridad fiscal, siendo éstas la visita domiciliaria y la revisión de gabinete o también llamada de escritorio, ya que no es nuestra intención profundizar sobre estas facultades, pero sí es importante mencionarlas, pues es una forma para que se de inicio al procedimiento económico-coactivo por parte de la autoridad en contra de contribuyente, responsables solidarios o terceros. Y dentro de este procedimiento se encuentra nuestro tema de investigación, siendo éste el remate de los bienes embargados. Así mismo, es importante señalar que sólo tocaremos dos de éstas, pues al desarrollar totalmente las facultades de comprobación sería, probablemente, otro tema de investigación.

4.1 Concepto

Las facultades de comprobación fiscal son aquellas llevadas a cabo por las autoridades fiscales y no así por las hacendarias, por medio de las cuales comprueban que los contribuyentes, responsables solidarios (retenedores, recaudadores, por responsabilidad objetiva, por responsabilidad totalmente voluntaria y por responsabilidad de representación legal) o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, para determinar -con base cierta o presunta- las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de algún delito fiscal y finalmente para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

En opinión de Roberto Álvarez, las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no

tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente³⁸.

Dichas facultades de comprobación fiscal están previstas por el artículo 42 del código fiscal de la federación en vigor y éstas son las siguientes:

I Rectificar errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo una revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III Practicar vistas domiciliarias a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

IV Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devoluciones de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

³⁸ Citado por RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. Cit., pág 213.

V Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidas, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

VI Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII Allegarse de pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la probable comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales."

Las facultades de comprobación están enmarcadas dentro del principio de legalidad, según el cual, las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley permita, destacando entre éstas las revisiones efectuadas a los contribuyentes y a los responsables solidarios, mismas que pueden clasificarse en revisiones de escritorio o de gabinete, revisiones a dictámenes de contador

público y visitas domiciliarias de auditoría, también llamadas auditorías directas. Los requisitos contemplados en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, primer párrafo, sólo son aplicables a las visitas domiciliarias porque las garantías individuales que protege son las de privacidad y de inviolabilidad del domicilio.

Es importante mencionar que las facultades de comprobación fiscal, además de ser previstas por el código fiscal de la federación lo son también por el Reglamento interno de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su artículo 84-A, el cual nos habla a su vez de la competencia de la Dirección General de Fiscalización, la cual pertenece a la Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones y ésta es integrante de las llamadas Unidades Administrativas Centrales.

4.2 Visita domiciliaria

La visita domiciliaria que es ordenada por la autoridad fiscal como una de las facultades que tiene para comprobar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, se convierte en un acto de molestia para el sujeto pasivo de la relación tributaria. Motivo por el cuál, la autoridad debe seguir las formalidades que son previstos para una orden de cateo, las cuales son reguladas por el párrafo octavo del artículo 16 de la Constitución Federal, para que así ese acto sea considerado como legal.

4.2.1 La Constitución y las visitas domiciliarias

El fundamento Constitucional de las visitas domiciliarias, como ya se comentó en el punto anterior, lo encontramos en el artículo 16, el cual prevé la garantía de legalidad, en sus párrafos primero, octavo y undécimo.

El artículo 16 de la Constitución Federal, en su primer párrafo, es de suma importancia tanto para los gobernados como para los gobernantes, ya que para los primeros es la forma que tienen para defenderse y atacar los actos de autoridad hechos en su contra, reflejados en un acto de molestia; mientras que para los segundos es el medio justificado para poder realizar en contra de los gobernados un acto de autoridad, el cual puede versar sobre su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, y que tiene que emanar de un mandamiento escrito de la autoridad competente y que funde y motive la causa legal del procedimiento. Estas disposiciones constitucionales no sólo regulan la visita domiciliaria, misma que es ordenada por una autoridad administrativa, sino todo acto emanado de alguna autoridad, ya sea judicial, legislativa o ejecutiva.

Ahora bien, en relación a la visita domiciliaria y al primer párrafo del artículo 16 Constitucional, comentaremos que por mandamiento se debe entender una orden, un mandato u acto de molestia, relacionado con la visita a realizarse. Sin esta orden de visita, el visitado puede negar el acceso a los visitantes o bien admitirlos, pero toda la diligencia estará viciada. Que conste por escrito significa que el mandamiento verbal no es suficiente para que el o los visitantes que se ostentan como auditores o inspectores, con credenciales, oficios o constancias de identificación de determinada dependencia, se les permita el acceso a las instalaciones de una empresa o actividad; en otras palabras, que conste por escrito significa que el visitado o su representante legal reciban un documento que contenga la orden de visita domiciliaria. Por autoridad competente entendemos que es aquella que por mandato de la ley o reglamento tenga conferida la facultad que está ejerciendo. Para el Poder Judicial de la Federación, la fundamentación es expresar con exactitud el precepto legal aplicable al caso y por motivación debe entenderse las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, en este caso, la orden

de visita, y que además entre éstas, haya una relación entre los motivos aducidos y las normas aplicables.

A continuación transcribiremos dos criterios judiciales relacionados con el tema, es decir, con la fundamentación y la motivación, siendo el primer criterio una jurisprudencia y el segundo una tesis aislada:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE.

La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite, para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Al realizar una interpretación ratio legis del artículo 16 de la Constitución Federal y no enumerativa de la misma, y en relación a la visita domiciliaria, el párrafo siguiente a comentar es el undécimo, mismo que regula y prevé lo

siguiente:

“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”

Ahora bien, de este párrafo extraemos cuatro características importantes. La primera de éstas, nos habla acerca de quién es la facultada para llevar a cabo visitas domiciliarias, siendo únicamente la autoridad administrativa, a lo cual nos preguntamos, en relación a este punto de estudio, lo siguiente: ¿Quién es la autoridad administrativa? y en nuestro caso, lo es la Administración Local de Auditoría Fiscal, misma que depende del Servicio de Administración Tributaria, y que ésta es a su vez, es parte integrante de los seis órganos desconcentrados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La segunda característica del párrafo en estudio, es el objeto de las visitas domiciliarias, es decir, el fin teleológico de aquéllas, y éste es, que la autoridad administrativa se cerciore de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía (no siendo esto materia de nuestro estudio) y la de exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, y que dicha exigencia va dirigido hacia el contribuyente, responsable solidario (en alguna de sus cinco modalidades) o tercero relacionado con éstos. La tercera característica, es que para la comprobación de lo antes mencionado, la autoridad administrativa debe sujetarse a las leyes respectivas, o sea, los lineamientos, actuaciones y demás actos, mismos que van a estar previstos primordialmente, en nuestro caso, por el código fiscal de la federación. Finalmente, la cuarta característica y, tal la más importante en cuanto al procedimiento a seguir, es que las visitas domiciliarias deben estar sujetas a las

formalidades prescritas para los cateos, y que dichas formalidades las encontramos en el párrafo octavo del artículo 16 de la Constitución Federal.

Es importante señalar que el párrafo undécimo del artículo constitucional en comento, al hablamos de que las visitas domiciliarias deben llevar las formalidades para un cateo, no se debe entender que la autoridad administrativa puede emitir tales órdenes, porque al entenderse de esta manera, no se está realizando una debida interpretación, misma que debe ser restrictiva; y a contrario sensu, no se debe entender que las autoridades judiciales están facultadas para emitir órdenes de visita domiciliaria.

Lo antes comentado lo confirmamos con las siguientes tesis jurisprudenciales:

Novena Época

Instancia: Pleno

ÓRDENES DE CATEO. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO TIENEN ATRIBUCIONES CONSTITUCIONALES PARA EMITIRLAS, PERO SÍ PARA DICTAR ÓRDENES DE VISITA (ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, UNDÉCIMO PÁRRAFO).

El precepto constitucional mencionado, en su párrafo octavo, establece que 'sólo la autoridad judicial podrá expedir' órdenes de cateo, facultad que, por tanto, está vedada a las autoridades administrativas, pero ello no significa que se coarten las atribuciones de éstas para cerciorarse, aun en los domicilios de los gobernados, que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, pues para ello el párrafo undécimo de dicho precepto les otorga la facultad de dictar órdenes de visitas domiciliarias, para cuya práctica se requiere, conforme a las leyes respectivas, que consten por escrito, que expresen el lugar que ha de inspeccionarse, la materia de la inspección y que se levante acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Amparo en revisión 3488/ 98. 26 de agosto de 2003. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y

Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Roberto Javier Ortega Pineda.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

VISITAS DOMICILIARIAS. LA FACULTAD QUE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL OTORGA A LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA PRACTICARLAS, COMPRENDE LA DE EMITIR LAS ÓRDENES CORRESPONDIENTES.

De la interpretación gramatical, sistemática y teleológica del párrafo undécimo del precepto constitucional citado, se desprende que el señalamiento de que las visitas domiciliarias deban sujetarse a las formalidades de los cateos, no significa que sean las autoridades judiciales quienes deban ordenarlas, porque su competencia constitucional se circunscribe a la imposición de las penas por la comisión de delitos y a la resolución de juicios en materia civil, en suma, a la impartición de justicia a través de la tramitación de procedimientos, esencialmente, en las materias del orden civil y penal, como lo disponen los artículos 14, 17 y 21 de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mientras que, en términos del párrafo primero de este último dispositivo constitucional compete a la autoridad administrativa, como una atribución propia y autónoma, la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía. De ahí que el ejercicio de las facultades de comprobación y, en su caso, las de sanción por el incumplimiento a las diversas disposiciones administrativas, no puede sujetarse a la potestad de las autoridades judiciales, porque ello implicaría atribuirles una facultad que no les otorga la Constitución Federal y, por ende, la intromisión competencial de un poder sobre otro, lo cual violaría el principio de división de poderes establecido en su artículo 49. Lo anterior se corrobora con los principios fundamentales que, en relación con el artículo 16 constitucional, se establecieron durante el debate del Congreso Constituyente, consistentes en: a) que las visitas domiciliarias no son cateos; b) que no se requiere una orden judicial para practicarlas, porque no es posible que la autoridad administrativa, cada vez que lo necesite, solicite la intervención de una autoridad judicial para que expida la orden respectiva; y, c) que los ordenamientos secundarios, previendo las necesidades concretas, determinarán cuándo las autoridades administrativas deban ordenarlas, de donde deriva que la facultad constitucional otorgada a las autoridades administrativas para practicar visitas domiciliarias no puede limitarse exclusivamente a su ejecución física y material, sino que también comprende la de emitir las órdenes correspondientes.

Amparo directo en revisión 1975/2002. Pemex Exploración y Producción. 7 de marzo de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Roberto Rodríguez Maldonado.

Finalmente, el párrafo octavo de la Constitución Federal, mismo que habla de las formalidades para un cateo, establece lo siguiente:

“En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.”

En el párrafo transcrito, al igual que el antes comentado, presenta características propias, siendo éstas tres. La primera es que sólo, única y exclusivamente la autoridad judicial podrá expedir órdenes de cateo, es decir, emanará de un juez en materia penal del fuero común o de un juez de distrito en materia penal, y que la misma contiene cuatro requisitos fundamentales, siendo el primero que debe constar por escrito, o sea, que no puede ser verbal la orden y que tiene que obrar forzosamente en un documento; el segundo requisito tiene que contener el lugar que ha de inspeccionarse, verbigracia, un domicilio particular o una negociación; el tercero, que debe señalar la persona o personas que hayan de aprehenderse, es decir, el o los nombres completos de aquéllas; el cuarto requisito es que debe especificar los objetos que se buscan en el cateo, y que dichos requisitos es a lo que se tiene que limitar exclusivamente la diligencia del cateo. La segunda característica es que al final de la diligencia judicial se debe de levantar un acta circunstanciada, en la cual se hará constar los hechos, paso a paso de esta actuación judicial. Finalmente, la tercera característica es que dicha acta se debe de levantar en

presencia de dos testigos, ya sea, que fueran propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, designados por la autoridad que practicará la diligencia. El fin teleológico de la presencia de los testigos, no es que estén únicamente cuando se levante el acta circunstanciada, sino que estén presentes durante toda la diligencia judicial, desde el inicio hasta el final.

Ahora bien, hecho un pequeño análisis de este párrafo, debemos hacer una comparación entre una orden de cateo y una orden de visita domiciliaria, ya que existen diferencias sustanciales.

La primera es que la orden de cateo tiene por finalidad inspeccionar algún lugar, aprehender a alguna persona o buscar algún objeto, mientras que la visita domiciliaria persigue el cercioramiento de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; así como la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales. La segunda diferencia es que la orden de cateo únicamente puede ser expedida por un juez penal y la orden de visita domiciliaria puede ser decretada únicamente por una autoridad administrativa. No obstante las diferencias que existen entre unas y otras órdenes, es mandato del artículo 16 de la Constitución Federal que las órdenes de visita deben sujetarse a las formalidades prescritas para los cateos.

4.2.2 La orden de visita

La orden de visita domiciliaria debe considerarse un acto administrativo, mismo que va a ser notificado al contribuyente, al responsable solidario o tercero relacionado con éstos. Por tal circunstancia, debe contar con los requisitos que señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido; se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinan la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad”

Este precepto nos señala los requisitos mínimos que deben contener los actos administrativos a notificar para salvaguardar varias garantías individuales de seguridad jurídica de los ciudadanos, en este caso, del contribuyente, responsable solidario o terceros relacionados con éstos, y éstas son: la de audiencia; la de que los actos de autoridad estén fundados y motivados y la de adecuada defensa derivadas del exacto conocimiento que se tenga del acto de la autoridad y de sus causas.

Este artículo nos habla de varias figuras jurídicas de reciente innovación en nuestro país, como lo son, el documento digital y la firma electrónica

avanzada, mismas que son previstas por el capítulo segundo del código fiscal de la federación, del artículo 17-C al artículo 17-J, que habla de los medios electrónicos.

El primer concepto, es decir, el documento digital, esta regulado por el artículo 17-D en su cuarto párrafo y establece lo siguiente: "Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología". El segundo concepto, o sea, la firma electrónica avanzada es definida como un conjunto de datos adjuntos a un mensaje electrónico, que puede cifrar información para que sea recibida de forma íntegra y segura a través de la internet. Este conjunto de datos asociados a un mensaje permite asegurar la identidad del firmante y la integridad (no modificación posterior) del mensaje original³⁹. Es importante señalar que no profundizamos en la cuestión de los medios electrónicos, ya que éste no es nuestro tema de investigación, por lo que sólo comentamos lo meramente primordial.

Finalmente, por lo que hace a este artículo, es decir, el 38 y en especial a la fracción IV, comentaremos que parte de la misma va en contra de la Constitución Federal, nos referimos a la parte en que establece que cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido la orden de visita domiciliaria, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación, y ya que el artículo 16 de la carta magna en su párrafo octavo, establece que las visitas deben seguir las formalidades para un cateo, y una de éstas, es que dicha orden debe expresar, entre otras, la persona o personas que hayan de aprehenderse, y al hacer la interpretación, significa que debe de expresar el nombre de la persona a visitar. Al establecer lo antes comentado de la fracción IV del artículo 38 del ordenamiento ya conocido, este numeral viola el Principio de Supremacía Constitucional, previsto por el artículo 133 de la Constitución

³⁹ FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACIÓN-UNAM. "Tu Firma y Factura Electrónica". *Nuevo Consultorio Fiscal*, México, número 359, 1ra quincena de agosto, 2004, pág. 89.

Política de los Estados Unidos Mexicanos y misma violación podría ser un tema de investigación.

Por otra parte y en relación al artículo 38, el artículo 43 del código fiscal de la federación establece los requisitos que debe contener una orden de visita y los cuales son los siguientes:

- I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar debe notificarse al visitado;
- II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número, el cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado;
- III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado."

Siendo así como los numerales antes mencionados prevén y regulan los requisitos que debe satisfacer una orden de visita domiciliaria. Finalmente, agregaremos que la Corte prevé dos requisitos más que debe contener una orden y éstos son los siguientes: 1.- Las autoridades debe indicar con precisión qué ejercicios fiscales van hacer objeto de fiscalización y; 2.- Deben expresar qué clases de contribuciones son materia de la diligencia por desarrollar.

4.2.3 Inicio de la orden

El inicio de la visita domiciliaria es un acto trascendental que de no llevarse a cabo correctamente en los términos del artículo 44 (en sus cuatro fracciones) del código fiscal de federación, se encuentra viciado el acto administrativo que se expide como consecuencia de lo observado en la revisión de la contabilidad y documentación con lo que en ella asentado.

El artículo 44 del código fiscal de la federación vigente en sus fracciones I y II prevé lo siguiente:

“Artículo 44.- En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a los siguiente:

- I. La vista se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviera el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. . . “

Ahora bien, el rubro de este artículo nos habla de domicilio fiscal, pero ¿Qué debemos entender por domicilio fiscal? La respuesta la encontramos en el artículo 10 del código fiscal de la federación, pero hay que hacer la distinción que no es lo mismo el domicilio fiscal para una persona física que para una persona moral, ya que hay claras diferencias, las cuales señala este mismo precepto.

“Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

- I. Tratándose de personas físicas:
 - a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
 - b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto por este mismo precepto

...

Una visita domiciliaria practicada y ordenada por la autoridad fiscal, es llevada acabo principalmente en el domicilio fiscal, pero tiene una excepción, y como uno de los fines de la visita es revisar la contabilidad del contribuyente, puede no llevarse en este lugar⁴⁰, siempre y cuando cumpla con dos requisitos: siendo el primero que obtenga autorización de la autoridad fiscal y el segundo que el lugar donde se tenga se encuentre ubicado en la misma población en la que se encuentra el domicilio fiscal del contribuyente.⁴¹

Por lo que hace a la fracción II del artículo 44 del ordenamiento multicitado, comentaremos que es el primer acto de los visitadores (que de entrada señalamos no son autoridades fiscales ni hacendarias, sino que éstos son únicamente auxiliares de los primeros) siendo éste, el llevar la orden de visita domiciliaria al lugar que especifique la misma al sujeto pasivo del la

⁴⁰ Art. 28, fracción III, del código fiscal de la federación.

⁴¹ Art. 34 del Reglamento del código fiscal de la federación.

relación jurídico tributaria, pero en el caso que no se encuentre el visitado o su representante, se le dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante lo esperen a una hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; y si no lo hicieren, la visita domiciliaria se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado, pero en el caso que el citatorio sea para una persona moral debe ir dirigido a su representante legal sin que sea necesario señalar el nombre de éste.

Los visitadores que son los que llevan acabo la diligencia de la visita domiciliaria, comúnmente son dos, y los cuales, en el supuesto de entrevistarse con el representante legal del visitado, éste debe identificarse mostrando su instrumento notarial que lo acredite como tal, ya que en materia fiscal, como recordaremos, no existe la gestión de negocios. Por lo que hace al citatorio, éste debe indicar que la espera lo es para el inicio de la mencionada orden, sin tener que establecer las contribuciones a revisar y si el visitador no llegare a la hora señalada en el citatorio, quedará éste sin efectos y deberá volver a citar a el interesado o a su representante a hora determinada del día siguiente.

4.2.4 Los testigos

El fundamento constitucional de los testigos de asistencia en el desarrollo de las visitas domiciliarias, lo encontramos en el artículo 16, párrafo octavo, al ser equiparable con una orden de cateo, ya que establece que éste debe ser en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, es decir, por el visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, o sea, por los auxiliares de la autoridad fiscal, los visitadores.

Los testigos de asistencia son de suma importancia en el desarrollo de una visita domiciliaria, ya que son éstos los que originalmente deben estar desde el inicio de la visita hasta la conclusión de la misma, siendo el fin teleológico de su

presencia constatar las circunstancias de los actos llevados a cabo por los visitados y principalmente por los visitadores, ya que de otra manera no se podrán considerar como verdaderos testigos de asistencia. Una diferencia de un cateo y una visita domiciliaria en relación a los testigos, es que, por un lado, el desahogo en la primera es más breve que el desahogo en la segunda, por lo que el testigo puede serlo de todo en un cateo y no así en la labor de una visita domiciliaria.

Ahora bien, la presencia de los testigos es prevista y regulada por el código fiscal de la federación, en su artículo 44, fracción III, en su primer y segundo párrafo, la designación de éstos en el primero y la sustitución en el segundo.

El artículo 44, en su fracción III, primer párrafo prevé lo siguiente:

"Al iniciarse la visita domiciliaria en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita"

Inicialmente, esta fracción nos habla de la identificación de los visitadores ante el visitado, de la cual hablaremos más adelante. Por otra parte, y la que nos interesa, nos dice que los visitadores debe de requerir a aquel para que designe dos testigos y si éstos no son designados o los nombrados no aceptan serlo, los visitadores los designarán, haciendo constar esa situación en el acta circunstanciada y sin que este hecho invalide los resultados de la visita.

Es de señalar, que si atendemos literalmente lo que dice esta fracción en su parte final, en relación en que se hará constar por parte de los visitadores la

designación de los testigos por ellos mismos, ¿debemos de entender entonces, que si la designación de los testigos es hecha por el visitado, no debe constar en el acta circunstanciada? Y la respuesta no las da la siguiente jurisprudencia.

Séptima Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

VISITAS DOMICILIARIAS. TESTIGOS.

Para satisfacer el requisito del artículo 16 constitucional, es menester que en las actas de las visitas domiciliarias se asiente que se requirió para que hiciera la designación y que, asimismo, se asiente si se negó a hacerlo, y si los testigos que intervinieron fueron nombrados por aquél, o por la autoridad en su negativa, pero sin que baste que se diga simplemente en el machote en que se levantó el acta que se le hizo la prevención relativa, sin precisar si se abstuvo de designarlos y ni quién hizo la designación, pues la satisfacción del requisito constitucional indicado debe constar de manera precisa en las actas de las visitas domiciliarias, sin que sea lícito pretender satisfacerlo a base de inferencias.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Por lo que hace a la sustitución de los testigos de asistencia, el artículo 44, segundo párrafo de la fracción III, del código fiscal de la federación, prevé lo siguiente:

“Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar la voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y, antes su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.”

De lo transcrito tenemos que los testigos pueden ser sustituidos:

- a) Por no comparecer al lugar a donde se esté llevando a cabo la visita;
- b) Por ausentarse del lugar donde se esté llevando a cabo la visita, y

c) Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

Por otra parte, y en relación a la sustitución de testigos, el artículo 46, fracciones I y IV del ordenamiento tributario, establece que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se haga constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones por los visitadores, o sea, en nuestro caso, el hecho de la sustitución de testigos, ¿pero deberá el visitador señalar en el acta la causa que lo originó?. Y en relación a esta pregunta exponemos los siguientes criterios judiciales.

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

VISITA DOMICILIARIA. NO ES NECESARIO PRECISAR EN EL ACTA RELATIVA LA CAUSA QUE MOTIVÓ LA SUSTITUCIÓN DE TESTIGOS EFECTUADA POR EL PROPIO VISITADO, PARA TENER POR SATISFECHO EL PRINCIPIO DE CIRCUNSTANCIACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

De las consideraciones sustentadas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 49/99, que dieron origen a las tesis aisladas 2a. CLV/2000 y 2a. CLVI/2000, así como a la tesis de jurisprudencia 2a./J. 99/2000, se desprende que el requisito de circunstanciación respecto de las actas de visita domiciliaria previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, constriñe a la autoridad fiscalizadora a precisar los hechos u omisiones de carácter concreto de los que tenga conocimiento durante el desarrollo de la visita, sin que ello implique el deber de señalar los preceptos legales que resulten aplicables ni las causas especiales o razones particulares por las que se estima que esos hechos u omisiones encuadran en el supuesto que tales numerales prevén, dado que ello atañe al requisito de fundamentación y motivación, el cual no es exigible para las actas de visita, ya que dada su naturaleza y objeto, no trascienden a la esfera jurídica del gobernado ni temporal ni definitivamente, salvo que se formulen con motivo del ejercicio de las facultades decisorias de la autoridad hacendaria. En ese sentido, al verificarse durante el desarrollo de la visita una sustitución de los testigos inicialmente propuestos, de conformidad con el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscalizadora está obligada a precisar tal acontecimiento en el acta relativa; sin embargo, **ello no implica que necesariamente deba señalar la causa que motivó la**

sustitución para tener por satisfecho el requisito de circunstanciación indicado, ya que sólo es exigible cuando la sustitución es efectuada por el auditor, pues es evidente que la realiza en ejercicio de sus facultades decisorias, las cuales se traducen en una potestad administrativa que puede causar una afectación a la esfera jurídica del visitado y, por tanto, se encuentra constreñido a fundar y motivar esa determinación, máxime que la propia ley lo obliga a señalar las razones por las cuales fue él quien designó a los testigos y no así el propio visitado. Lo anterior es así, si se toma en consideración que la designación de los testigos es un derecho fundamental del contribuyente visitado y, por ende, la sustitución que él realice de los propuestos inicialmente, con independencia de la causa que lo motivó para actuar en tal sentido, no puede depararle perjuicio alguno, en tanto que ello satisface la finalidad perseguida por el Constituyente, consistente en que sea el propio visitado el que señale qué personas habrán de intervenir en la práctica de la visita, de ahí que se estime innecesario precisar en el acta respectiva la causa que motivó la sustitución, cuando ésta es efectuada por el propio visitado.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

SUSTITUCIÓN DE TESTIGOS EN EL ACTA PARCIAL DE VISITA DOMICILIARIA. DEBEN CIRCUNSTANCIARSE LOS MOTIVOS.

Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 16 constitucional, 44, fracción III y 46, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, constituye una formalidad esencial del procedimiento de visita domiciliaria el levantamiento de un acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia, formalidad que por su propia naturaleza es extensiva a todas las actas que se elaboren, sea inicial, parcial, complementaria o final de auditoría, según lo previene la legislación común; ello es así, puesto que si bien la visita domiciliaria es una, deben reputarse legales y eficaces las actas que se levanten durante la práctica de dicha visita, en donde se hagan constar los hechos y omisiones observados en una diligencia de este género, sólo si en las mismas aparecen las firmas de los testigos de asistencia nombrados en las condiciones ya apuntadas; de ahí la importancia de la designación de testigos. Ello de ninguna manera supone que la designación de los testigos deba producirse y repetirse tantas veces como actas se levanten, de manera tal que el requerimiento al visitado para su designación conste una y otra ocasión en cada acta parcial, complementaria o, inclusive, al final de la visita, pues el nombramiento de los testigos debe ocurrir precisamente al principio de la diligencia, después de

la entrega de la orden de visita respectiva al contribuyente o a la persona presente en el lugar, y dichos testigos -salvo los supuestos de sustitución tasados en la ley- normalmente continuarán fungiendo con el mismo carácter durante el desarrollo de la visita hasta su conclusión. Si bien el artículo 44, fracción III, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación establece la posibilidad de sustituir testigos cuando se actualice cualquiera de los supuestos que el propio precepto enumera, **cierto es que dicho numeral también obliga a que se haga constar en el acta respectiva la circunstancia que dio lugar a la sustitución de los testigos**, y en caso que se trate de un acta levantada con motivo de la visita domiciliaria para comprobación de obligaciones fiscales, que se rige por el artículo 46 del código tributario, debe cumplirse con la circunstanciación de hechos a que se contrae la fracción I de este último numeral.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Ahora bien, la jurisprudencia nos dice que el visitador sólo está obligado a precisar el acontecimiento en el acta circunstanciada, es decir, sólo mencionarlo, pero no necesariamente tiene que señalar la causa que motivó la sustitución, ya que sólo es exigible cuando ésta es llevada acabo el mismo. Por otra parte, el segundo criterio establece que el visitador tiene la obligación de hacer constar en el acta, la circunstancia que dio lugar a la sustitución de los testigos, sin hacer diferencia si ésta fue llevada acabo por el visitado o el visitador. Para nosotros la más acertada es la segunda, ya que el precepto constitucional así lo establece, y nos apegamos a un principio general de derecho, el cual dice que si la ley no hace distinciones, no tenemos porque hacerlas nosotros.

4.2.5 Los visitadores

Para hablar de los visitadores, tenemos que citar nuevamente el artículo 16 constitucional, tanto en su párrafo undécimo y octavo, citando el primero de éstos que; "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias... sujetándose... a las formalidades prescritas para los cateos" y el segundo nos dice que; "En toda orden de cateo... se expresará el lugar que ha de

inspeccionarse,... levantándose, al concluirla, una acta circunstanciada,... por la autoridad que practique la diligencia".

Al establecer el primer párrafo en comento, que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias, se podría entender que ésta, físicamente es quien lleva la diligencia de la visita, pero no es así; a lo que se refiere, es que la autoridad administrativa podrá ordenar la práctica de aquella, misma que será diligenciada por sus auxiliares, los cuales no tienen el carácter de autoridad, recibiendo el nombre éstos de visitadores. Por otra parte, el segundo párrafo citado, establece en su parte final que la autoridad que practique la diligencia deberá levantar una acta circunstanciada al concluir ésta, pero al realizar una interpretación literal, entendemos que la Constitución Federal les da el carácter de autoridad a los que diligencian la visita domiciliaria, es decir, a los visitadores, existiendo un grave error de redacción.

El código fiscal de la federación, en su artículo 43, nos menciona los requisitos que debe tener la orden de visita, siendo que en su fracción II, nos dice: "El nombre de la persona o personas que deben efectuar la visita, los cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificara al visitado", es decir, en la orden de visita debe de contener, entre otras cosas, los nombres de las personas que van a llevar a cabo esta diligencia domiciliaria, o sea, los nombres de los visitadores.

La primera intervención de los visitadores es cuando se presentan en el lugar donde se va a llevar a cabo la diligencia, pero puede darse el caso que no encuentren al visitado o a su representante, por lo que tienen que seguir los lineamientos que les señala el artículo 44, fracción II, del ordenamiento tributario en comento.

Por otra parte, este ordenamiento, en el artículo 44, fracción III, primer párrafo, en relación a los visitadores, prevé lo siguiente:

Artículo 44, fracción III, primer párrafo: "Al iniciarse la visita domiciliaria en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán de identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designaran, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita".

Pero, ¿qué debemos entender por; "se deberán de identificar"? para responder a nuestra pregunta, nos apoyamos en lo comentado por Luis Raúl Díaz González, que dice lo siguiente: "Según los criterios del SAT, para satisfacer plenamente el requisito legal de identificación, tratándose de visita domiciliaria, es necesario que en las actas se asienten todos los datos necesarios que otorguen plena seguridad al visitado, en el sentido de que se encuentra ante personas que efectivamente representan a las autoridades fiscales y que, por tal motivo, pueden realizarla; por tanto, en dichas actas deberá plasmarse, lo siguiente: 1. El número y la fecha de expedición de las credenciales o constancias de identificación, así como su vigencia. 2. Nombre y cargo del funcionario competente que la firma, así como el fundamento para su expedición. 3. Nombre completo de la persona que la practica, puesto y adscripción. 4. El hecho de estar legalmente autorizado para practicar visitas domiciliarias. 5. Que en la constancia de identificación aparece la fotografía y la firma de la persona que la practica".⁴²

⁴² DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Temas fiscales selectos. los procedimientos fiscales, segunda ed. Ed. Gasca SICCO, México, 2004, pág. 77.

Es importante señalar que en la visita domiciliaria existen cuatro tipos de actas, la de inicio, parciales o complementarias, última acta parcial y la final. Ahora bien, ¿será obligación de los visitantes identificarse en todas la antes mencionadas, ante quien lleve la diligencia? A lo cual el Poder Judicial Federal establece que no es necesario que los visitantes se identifiquen, una vez hecho esto en el acta inicial, y que sólo es necesario en el supuesto de que si durante el desarrollo de la visita domiciliaria fenece la vigencia de las credenciales con que se identificaron, así como en los casos a que se refieren la fracción IV del propio numeral, es decir, del 44 y la fracción II del artículo 43 del citado código. Lo que sustentamos con los siguientes criterios jurisprudenciales:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES NECESARIO QUE LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES QUE CONSTE EN EL ACTA INICIAL, SE REITERE EN LAS POSTERIORES.

De acuerdo con la regla general establecida en la fracción III del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, la identificación de los funcionarios que intervengan en la práctica de una visita domiciliaria ordenada por la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación debe realizarse, precisamente, al inicio de la visita y ante la persona con quien se entienda la diligencia, describiéndose con claridad, en el acta respectiva, el documento mediante el cual se identifiquen y, en su caso, debe asentarse la fecha de las credenciales, y el nombre y cargo de quien las expide, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios para la autoridad emisora de la orden de visita, así como indicar no sólo el órgano, sino su titular o bien, agregar copia fotostática certificada del documento que contenga esos datos, sin que resulte necesario que tal identificación se haga constar en cada una de las actas parciales que con posterioridad se elaboren, excepción hecha de los casos a que se refieren la fracción IV del propio numeral y la fracción II del artículo 43 del citado código, pues en estas hipótesis, la identificación de la autoridad sustituida y de los visitantes que se aumenten o sustituyan para la práctica de la visita debe realizarse precisamente al inicio de su intervención, haciendo constar esa circunstancia en el acta parcial que al efecto se elabore, sin que ello sea necesario cuando no se dé el referido aumento o sustitución, en cuyo caso debe entenderse que

continuaron actuando los mismos funcionarios que iniciaron la visita y que ya se habían identificado frente al visitado y, por lo mismo, no sólo eran de su conocimiento sino que sabía el carácter con el que se habían ostentado y la prueba del mismo con la identificación respectiva.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

VISITA DOMICILIARIA. RESULTA NECESARIO PRECISAR LA IDENTIFICACIÓN DE LOS VISITADORES EN ACTUACIONES POSTERIORES AL ACTA DE INICIO, SI DURANTE EL DESARROLLO DE LA VISITA FENECE LA VIGENCIA DE LAS CREDENCIALES CON QUE SE IDENTIFICARON.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al emitir la jurisprudencia de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.", consideró que como la visita domiciliaria constituye un acto de molestia para el gobernado, la identificación de los visitantes debe ser plena y realizarse en circunstancias que no dejen duda alguna acerca de que quienes visitan el domicilio son funcionarios que pertenecen a la dependencia y que se encuentran facultados para llevar a cabo esa actividad; para lo cual determinó necesario que en el acta inicial de la visita se asienten todos los datos necesarios que proporcionen al gobernado la plena seguridad de que se encuentra ante personas que efectivamente representan a la autoridad fiscal, que se encuentran facultados para llevar a cabo la visita y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, al describir con claridad el documento mediante el cual se identifiquen y, en su caso, se asiente la fecha de las credenciales, para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios para la autoridad emisora de la orden de visita y quién las expide, e indicar no sólo el órgano, sino su titular y la norma que le da competencia para expedir dichas identificaciones, así como todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, al tomar en cuenta que mediante la identificación se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas pueden derivar afectaciones a sus intereses jurídicos; obligación que atiende a la garantía de seguridad jurídica para el visitado que emana del artículo 16 constitucional y que recoge el artículo 44, fracción III, del Código Fiscal de la Federación. Por otra parte, la propia Segunda Sala estableció en la jurisprudencia de rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. NO ES NECESARIO QUE LA IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES QUE CONSTE EN EL

ACTA INICIAL, SE REITERE EN LAS POSTERIORES.”, que es obligación de los visitadores identificarse al inicio de la visita domiciliaria, sin que sea necesario que tal identificación se haga constar en cada una de las actas parciales que se elaboren con posterioridad, excepción hecha de los casos a que se refieren los artículos 43, fracción II y 44, fracción IV, del código tributario federal. Ahora bien, en una interpretación del alcance de las jurisprudencias aludidas, precisa señalar que si la vigencia de la credencia] con que el visitador se identificó al inicio de la visita, feneció durante las actuaciones subsecuentes a esta última, sí será necesario que la autoridad realice la precisión al visitado de la renovación del nombramiento respectivo del visitador o su continuación en funciones dentro de la unidad administrativa relativa, como funcionario público, porque de la vigencia deriva la legitimación de los visitadores para actuar en ejercicio de sus facultades y, por ende, de su competencia, máxime si el visitado, desde el inicio de la visita, conoció con exactitud la fecha de vencimiento de tales identificaciones.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Es así como los visitadores, son los que por designación de la autoridad fiscal llevan acabo la diligencia de visita domiciliaria, es decir, los que representan a aquélla, en esos momentos con el contribuyente.

4.2.6 Obligaciones de los visitados

Las obligaciones de los visitados en una visita domiciliaria, están previstos por el artículo 45, primer y segundo párrafos, del código fiscal de la federación que a la letra dice:

“Artículo 45. Los visitadores, sus representantes, o la persona con quien se entienda la diligencia en el domicilio fiscal están obligados a permitir a los visitadores designados por la autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objetos de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitados podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se

certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita...”

De lo anterior podemos concluir que las obligaciones de los visitados son las siguientes:

- a) Recibir la orden de visita;
- b) Permitir a los visitadores el acceso al lugar o lugares objeto de la misma;
- c) Mantener a disposición de los visitadores la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las obligaciones fiscales;
- d) Permitir a los visitadores obtener copia de la documentación que estimen necesarias;
- e) Permitir la verificación de bienes y mercancías;
- f) Poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Por otra parte, este mismo numeral, pero en su párrafo tercero, en sus fracciones I a la IX, nos señala lo contrario a las obligaciones de visitado, es decir, lo que no debe hacer éste en una visita domiciliaria.

4.2.7 Reglas conforme a las cuales se desarrollará la visita domiciliaria

El artículo 46 del código fiscal de la federación establece las reglas conforme a las cuales se deberá desarrollar la visita domiciliaria y cuyo incumplimiento por parte de las autoridades administrativas o los visitantes, puede traer consigo que se vicien los resultados de ella en perjuicio de toda labor desarrollada; ergo, que resulte ilegal la resolución que determine créditos fiscales a cargo del visitado y en su caso, con las sanciones correspondientes, si se encontraron irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

El rubro de este numeral nos dice: "La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:...", y al realizar una interpretación deducimos que el fisco no puede dirigir una orden de visita domiciliaria a una sucursal, agencia, bodegas propiedad del contribuyente, sino que debe mandarla única y exclusivamente al domicilio fiscal de éste y enseguida trasladarse a los locales que se ubican fuera de aquél, esto es, toda orden de visita domiciliaria debe de dirigirse al domicilio fiscal e iniciarse en ésta y enseguida los visitantes pueden dirigirse a los establecimientos que tenga el visitado a su nombre.

La primera fracción de este numeral establece: "De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes. Los hechos u omisiones consignados por los visitantes en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado."

La primera parte de esta fracción, se desprende del artículo 16 Constitucional, en su párrafo octavo, la cual habla de las formalidades para un cateo, y que por disposición del párrafo onceavo de este numeral, se va a sujetar una visita domiciliaria, a las formalidades previstas para un cateo; es decir, se debe de levantar acta circunstanciada de los hechos u omisiones que conozcan los visitantes. Así mismo, esta primera parte, a nuestro entender, tiene un error de redacción, ya que al decirnos: "de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta", nos da a entender que de llevarse a cabo en una sucursal, agencia o bodegas propiedad del contribuyente, no se debe de levantar acta alguna, siendo que esto no es así.

En la segunda parte de esta primera fracción se consigna que la carga de la prueba de las irregularidades que se asientan en las actas la tiene el visitado, por lo que debe él de probar que esos hechos u omisiones que pueden entrañar falta de pago correcto de las contribuciones o la comisión de infracciones, las debe de desvirtuar en su oportunidad. Pero cuando los hechos u omisiones asentados en las actas son meras suposiciones o estimaciones de los visitantes, basta con que el visitado manifieste que no son ciertas o que no existen a su cargo las obligaciones que se consideran como omitidas, para que así la carga de la prueba la tenga la autoridad fiscal.

La fracción II de este numeral, establece lo siguiente: "Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se levantarán actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado, en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código."

Esta segunda fracción nos habla de la posibilidad de realizar la visita simultáneamente en dos o más lugares y que en cada uno de éstos se

levantaran actas parciales, las cuales se agregarán a la final, misma que se podrá levantar en cualquiera de éstos, y que tendrán que estar presentes dos testigos en cada establecimiento visitado. Por lo que hace a esta fracción, Emilio Margáin Manautou comenta lo siguiente: "Pero si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares y en cada una de ellas se nombran testigos y el acta final se levanta en cualquiera de dichos lugares, ¿qué papel desempeñan los testigos designados en el acta de inicio? Además, si la visita se inició en el domicilio fiscal ¿puede concluirse en cualquier sucursal o establecimiento del visitado? Indudablemente que no, máxime que los testigos serán otros que quizá sólo intervinieron en dicha acta y nada les consta de la labor desarrollada por los visitadores, más que lo que expresa tal acta, no habiéndose incurrido por los testigos del acta de inicio en causal de sustitución de los mismos. Se ha presentado el problema de contribuyentes cuya matriz tiene varias sucursales, levantando los señores visitadores actas de inicio el mismo día y a la misma hora, firmando el representante legal como si estuviere presente en todos los establecimientos, lo cual es materialmente imposible que él estuviese al mismo tiempo en tres lugares distintos y separados por varios kilómetros uno de otro".⁴³

La fracción III del artículo 46 nos dice: "Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los

⁴³ Facultades de comprobación fiscal, segunda ed., Ed. Porrúa, México, 2001, pág. 178.

muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copias del mismo.”

De dicha fracción podemos comentar que existen dos procedimientos para el aseguramiento de la contabilidad. El primero de éstos consiste en sellar o colocar marcas en los documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas de donde éstos se encuentren, y el segundo, consiste en asegurarlos mediante el depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario; es decir, que si los visitadores proceden conforme al primer supuesto no es necesario que se realice el aseguramiento de la contabilidad previo inventario. Ahora bien, si se está en el segundo supuesto y no hay previo inventario de lo que se asegura y forma parte de la contabilidad, la carga de la prueba de que no se aseguró todo lo que conforma la contabilidad corre a cargo de la autoridad y no del visitado, ante su afirmación de que él entregó toda la contabilidad.

Por otro lado, el primer párrafo de la fracción IV del artículo 46, establece lo siguiente: “Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tengan conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.”

En este párrafo se hace mención, en su primera parte, de dos clases de actas: parciales y complementarias. Siendo las primeras las que forman parte de toda labor desarrollada en una visita domiciliaria hasta llegar con la que da término a la misma, conocida como acta final, en la que se van asentando los hechos, omisiones o irregularidades que van observando los visitadores, o la recepción de los datos, informes o documentación solicitada al visitado, o el

aumento o sustitución de visitadores, así como cuando hay cambio de autoridades fiscales que se hacen cargo de la continuación de las visitas debido a novedades introducidas en la legislación aplicable. Y por la segunda, se entiende que es aquella que viene a perfeccionar el contenido de lo asentado en un acta parcial.

En la parte final de este primer párrafo se precisa que levantada el acta final se da fin a la visita domiciliaria, no existiendo la posibilidad de que los visitadores levanten un acta complementaria que venga a colmar una omisión o laguna en que ellos incurrieron al levantar el acta final, "sin que exista una nueva orden de visita".

Ahora bien, en el segundo párrafo de esta fracción IV del artículo 46 del código fiscal de la federación se expresa: "Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberían transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días."

En relación a esta primera parte de párrafo en comento, Emilio Margáin Manautou refiere lo siguiente: "Generalmente los visitadores se concretan a levantar tres actas: la de inicio, la última acta parcial en la que se asientan los hechos u omisiones que pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales y el acta final, con lo cual se viola lo dispuesto en la primera parte del

párrafo que se examina, pues omite levantar las actas parciales en que se asientan las irregularidades que van observando y que pueden entrañar incumplimiento de obligaciones fiscales. El que las irregularidades se den a conocer en la última acta parcial, hay clara violación de la parte inicial de la fracción I del artículo 46⁴⁴.

En la segunda parte de este párrafo se impone a los visitadores o a las autoridades fiscales la obligación de que se consignen en actas parciales los hechos u omisiones que se conozcan con motivo de las compulsas efectuadas a terceros relacionados con el visitado.

De la tercera parte del párrafo en comento, podemos señalar las siguientes características: a) se le otorga la garantía de audiencia al visitado; b) en la última acta parcial se harán mención expresa de hechos u omisiones que pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales; c) debe existir un plazo mínimo de veinte días, salvo excepciones, entre la última acta parcial y la final para que el visitado presente los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones plasmados en esta última acta parcial o corregir su situación fiscal.

El tercer párrafo del artículo 46 del ordenamiento tributario señala lo siguiente: "Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no se señala el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentren en poder de una autoridad."

Ahora bien, en relación a este párrafo, el no haber agotado el contribuyente la inconformidad en contra de los hechos asentados en una acta

⁴⁴ Ob. Cit. pág. 184.

de visita, es decir, en la última acta parcial, sólo da como resultado en que se tenga al visitado por conforme con los mismos, pero no por esto está impedido para impugnar los vicios de legalidad de dicho acto por conducto de los medios de defensa procedentes, teniendo entonces el visitado la carga de la prueba.

La fracción V, del artículo 46 del ordenamiento antes citado prevé lo siguiente: "Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos de los visitados, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se hará notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

Pero ¿cuándo resulta imposible continuar o concluir una visita en el domicilio fiscal? Al respecto el doctrinario Emilio Margáin Manautou cita los siguientes supuestos:

"a) Ha habido casos en que al día siguiente de haberse levantado el acta de inicio el contribuyente desocupa el local que alquila y desaparece. Los visitadores proceden entonces a levantar en sus oficinas el acta correspondiente y la autoridad fiscal la turna ante la autoridad competente para proceder penalmente en contra de dicha persona.

b) Hay contribuyentes que niegan toda cooperación con los visitadores, ordenando a su personal que no los atienda, inclusive tratándolos en forma ofensiva, colocándose en grave situación que ha dado origen, en algunos casos, a su consignación penal.

c) Contribuyentes que continuamente cambian el domicilio fiscal, sustrayéndose de la jurisdicción de quien lleva o continúa la visita.

d) Cuando el contribuyente tiene su domicilio fiscal en zona retirada y los visitadores se ven hostilizados por terceros en su llegada o retirada a instancias de él.

Sólo en los casos de los incisos b) c) y a) los visitadores deberán notificar la circunstancia que los obliga a levantar actas en las oficinas, previo citatorio que para ello se entregue al contribuyente o a su representante o con quien los haya atendido.⁴⁵ El único posible error que citamos de este comentario, es que en el supuesto a) el contribuyente desaparece y se encuentra encuadrado en la hipótesis de la última parte del artículo citado.

La fracción VI del artículo 46 del código multicitado, prevé lo siguiente: "Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma."

De la fracción transcrita encontramos tres características y éstas son las siguientes:

- 1) El acta final de una visita domiciliaria debe levantarse en el lugar del visitado, es decir, en el domicilio fiscal.
- 2) En el acta final deben estar presentes el o los visitadores, el contribuyente o su representante y los testigos de éste, mismos que firmarán dicha acta.
- 3) Si el visitado, su representante o los testigos no comparecen al lugar o no firman el acta o se niegan a aceptar copia de ésta los dos primeros, esto no afectara la validez y valor probatorio de aquella.

⁴⁵ Ob. Cit. pág. 198-199.

Esta fracción viola un precepto de la Constitución Federal, es decir, el 16 ya que es claro al establecer que debe, en toda visita, respetarse las formalidades prescritas para el desahogo de una orden cateo y entre las cuales está de que el acta circunstanciada que se levante debe ser en presencia de dos testigos y se entiende que con su firma prueban su presencia.

Finalmente, la última fracción del artículo 46, prevé lo siguiente:

"Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Concluida la vista en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las contribuciones o aprovechamientos."

Los supuestos, entre otros, para que la autoridad fiscal emita una orden son los siguientes:

- a) Se declare por los tribunales la existencia de una orden de visita genérica y si aun se está en tiempo para girar una nueva pero ahora específica por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones;
- b) Cuando la autoridad fiscal tiene conocimiento de operaciones celebradas por el visitado y que no fueron detectadas durante la primera visita;
- c) Cuando la autoridad fiscal descubre, con posterioridad, la existencia de doble juego de libros de contabilidad con asientos diferentes;
- d) Cuando descubre a personas que elaboran facturas o comprobantes apócrifos, apareciendo el contribuyente visitado entre los adquirentes de ellas y ello no fueran observadas en la visita que se le hizo; y
- e) La autoridad llega al conocimiento de que hubo contubernio entre el visitado y los visitadores.

4.2.8 Plazo para concluir las visitas

El plazo para concluir una visita domiciliaria, está previsto en el artículo 46-A, del multicitado ordenamiento tributario y cuyo contenido literal es el siguiente:

“Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación...”

De lo transcrito, nos damos cuenta que el plazo máximo que tiene la autoridad fiscal para llevar a acabo una visita domiciliaria son seis meses contados a partir de la notificación hecha al contribuyente del inicio de la facultades de comprobación. Así mismo, dicho plazo opera para la revisión de gabinete (misma que comentaremos en líneas posteriores).

Este plazo de seis meses que tiene la autoridad fiscal tiene dos excepciones:

- a) Tratándose de contribuyentes que integran el sistema financiero (instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos de retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casa de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado que residan en nuestro país o en el extranjero) y de aquellos contribuyentes que se encuadren en lo previsto por los artículos 64 al 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En estos casos el plazo máximo será de un año contado a partir de la fecha en que se le notifique a los contribuyentes del inicio de estas facultades y;
- b) Por contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté

ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 86, fracción XII, 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados con México. En estos casos, el plazo para llevar a cabo una visita será de dos años contados a partir de la fecha de la notificación hecha a los contribuyentes del inicio de las facultades de comprobación.

Ahora bien, los plazos señalados para concluir la visita domiciliaria podrán ampliarse. En el supuesto de los seis meses y del año, podrán ampliarse por seis meses por una ocasión más, siempre y cuando el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión. Con la excepción de que el contribuyente, durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de gabinete, cambie de domicilio fiscal y en este caso serán las nuevas autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, el oficio de la prórroga correspondiente. En este caso el plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra un término de veinte días.

Por otra parte, los plazos para concluir una visita domiciliaria con o sin prórrogas, se suspenden si se actualiza alguno de los siguientes supuestos:

- a) Por huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine esta;
- b) Por el fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión, es decir, el albacea;
- c) Cuando el contribuyente desocupe su domicilio sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice y;
- d) Si durante los plazos, con o sin prórroga, para concluir una visita domiciliaria o revisión de gabinete, el contribuyente interpone algún medio de defensa ya

sea en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, en este caso se suspenderá desde la fecha que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte una resolución definitiva de los mismos.

Por lo que hace al último párrafo de este artículo, o sea, el 46-A, podemos comentar que la consecuencia de que la autoridad no levante el acta final de la visita domiciliaria o no notifique el oficio de observación, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos antes mencionados, ésta se considerará concluida en esa fecha, dependiendo el caso, es que queden sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita domiciliaria o revisión.

4.2.9 Conclusión anticipada de las visitas

Por la que hace a este tema, el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“Artículo 47. Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 32-A de este Código. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de éste Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, ni cuando en el

dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tenga implicaciones fiscales.”

Ahora bien, de la primera parte de este numeral podemos señalar las siguientes características:

1.- Los supuestos para que las autoridades fiscales deban concluir anticipadamente una visita domiciliaria son:

- a) Cuando el contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado; y
- b) Cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 32-A de éste Código.

Así mismo, de la segunda parte del numeral en comento se señala lo siguiente:

2.- No se observará lo que se estableció en la primera parte cuando se den los siguientes supuestos:

- a) Cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada por el contador público dictaminador, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente;
- b) Cuando no presente, el contador público, dentro de los plazos de seis y quince respectivamente, la información solicitada; y
- c) Cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.

Siendo estos los supuestos para que se dé o no la conclusión anticipada de una visita domiciliaria en los domicilios fiscales.

4.3 Revisión de Gabinete

En este punto hablaremos acerca de que se entiende por revisión de gabinete como una facultad más que tiene la autoridad fiscal, cual es su fundamento legal en el código fiscal de la federación, el porque del oficio de observación, los plazos que tiene el contribuyente para desvirtuar ese oficio o regularizar su situación fiscal, así como para que el fisco de por terminada la revisión. Y finalmente, los supuestos para que la citada facultad de comprobación concluya anticipadamente.

4.3.1 Facultades de la Autoridad

La revisión de gabinete o llamada también de escritorio, es una de las facultades de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados y es prevista y regulada por el Código Fiscal de la Federación por los artículos 42, fracción II, (ya antes citados) 48 al 49, en relación con el 51 y 53. Una diferencia entre la revisión de gabinete y una visita domiciliaria es que en esta última se extienden actas, y la primera sólo un oficio llamado de observación y en su caso, uno de conclusión.

El rubro del artículo 48 del numeral antes citado, da a la autoridad fiscal la posibilidad de solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, informes datos o documentos, así como pedir la presentación de la contabilidad o parte de ella para el ejercicio de sus facultades de comprobación.

La notificación de la solicitud de documentos, se hará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su caso, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o en el lugar donde éstas se encuentren. Si al

presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o representante legal se observará lo mismo que en una visita domiciliaria.

En dicha solicitud elaborada por la autoridad fiscal se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes y documentos, y por criterio jurisprudencial debe señalar, también la categoría del sujeto (contribuyente, solidario o tercero), la causa del requerimiento y, en su caso, los tributos a verificar.

La persona a la cual va dirigida la solicitud o su representante legal deberá proporcionar los informes, libros o documentos requeridos. Dicho plazo para proporcionar los informes y documentos será de seis días.⁴⁶

4.3.2 Oficio de Observación

El oficio de observación, es la consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, hecha por la autoridad fiscal, en el cual hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que hubiesen conocido y entrañen incumplimiento por aquéllos. Dicho oficio seguirá los mismos lineamientos para la notificación de la solicitud.

Ahora bien, en el supuesto de no existir oficio de observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, por medio de oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos exhibidos, ya que la situación de aquéllos es regular, es decir, que han cumplidos con sus obligaciones fiscales sustantivas o formales.

⁴⁶ Cfr. Artículo 53, inciso b) del código fiscal de la federación.

4.3.3 Plazo para refutar el oficio de observaciones

El plazo para refutar el oficio de observaciones que realice la autoridad fiscalizadora, será de veinte días, los cuales empezarán a correr al día siguiente en que surta efectos la notificación de este oficio, y en este tiempo el contribuyente, responsable solidario o tercero podrán presentar los documentos, libros o registros para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el mismo, o podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

Dicho plazo se podrá ampliar por quince días más cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque de uno o de varios ejercicios revisados o fracciones de otro ejercicio y con la condición de que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

En el supuesto de que el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones y no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento; se emitirá resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, misma que se notificará al contribuyente observando los mismos términos de la notificación de la solicitud de dicha revisión.

4.3.4 Plazo para concluir la revisión

El plazo que tiene la autoridad fiscalizadora para concluir la revisión de gabinete será de seis meses. Pero dicho plazo tiene dos excepciones, que será de uno o dos años, las cuales se encuentran previstas en el punto 4.2.8 y que no transcribimos a efecto de no ser repetitivos, toda vez que el punto que

estamos tratando sigue los mismos lineamientos que para la conclusión de una visita domiciliaria.

Ahora bien, por lo que hace a los plazo de seis meses y un año éstos podrán ampliarse seis meses más por una ocasión, siempre y cuando el oficio mediante el cual se notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o la revisión. Con la excepción de que el contribuyente, durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de gabinete, cambie de domicilio fiscal y en este caso serán las nuevas autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán, en su caso, el oficio de la prórroga correspondiente. En este caso el plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra un término de veinte días.

4.3.5 Conclusión anticipada de la revisión de gabinete

Para que se dé la conclusión anticipada únicamente de la visita domiciliaria, que no lo hace extensivo para la revisión de gabinete el artículo 47 del código fiscal de la federación, se deben dar alguno de los siguientes supuestos: a) cuando el contribuyente se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado; y b) cuando el contribuyente haya ejercido la opción a que se refiere el quinto párrafo del artículo 32-A del código tributario multicitado. Ahora bien, el artículo 48 del mismo ordenamiento, que regula la revisión de gabinete, no prevé la conclusión anticipada de ésta facultad.

Es así como la única legislación tributaria que nos habla de la conclusión anticipada de la revisión de gabinete es la recién creada Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la cual prevé en el primer párrafo del artículo 16 que cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de

dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o *la revisión de que se trate*, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión.

Finalmente, de las dos facultades de comprobación antes comentadas y al no desvirtuar los hechos u omisiones consignadas en las mismas o no corregir su situación fiscal por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero involucrados, da como resultado que la autoridad fiscalizadora emita una resolución mediante la cual determine un crédito fiscal a su favor, y si éste no es pagado o garantizado por aquéllos dentro del término previsto por la ley, la consecuencia jurídica es su cobro forzado por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

CAPÍTULO QUINTO. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

5.1 Concepto

Antes de citar algunos conceptos del procedimiento administrativo de ejecución, desglosaremos su significado. La palabra "procedimiento" proviene del latín *procedere* que significa la relación sucesiva entre un acto que sirve de apoyo al siguiente. La expresión "administrativo" indica propiedad o pertenencia de la administración. Finalmente, el término "ejecución" proviene del verbo *executum* que en latín significa poner en obra una cosa, llevarla a cabo.

En los términos antes citados, podemos definir el procedimiento administrativo de ejecución como la sucesión de actos que las autoridades administrativas deben seguir conforme a la ley, para hacer efectivo un crédito fiscal insoluto, líquido y exigible sobre los bienes del deudor. Se trata de un procedimiento, esto es, una concatenación de actos jurídicos en la que existe relación causal de unos con otros y orientación hacia un mismo fin. Es además un procedimiento administrativo porque se lleva a cabo por las autoridades de la administración pública y se distingue de otros de esa misma índole por su naturaleza coactiva.

Para la doctrina del derecho fiscal y la jurisprudencia, indistintamente se usan las expresiones, facultad económico coactiva o procedimiento administrativo de ejecución, aunque en la legislación procedimental federal, estatal y municipal de nuestro país, utilizan regularmente la segunda de tales denominaciones para tratar todo lo concerniente al cobro forzoso de contribuciones y de aprovechamientos.

Narciso Sánchez Gómez, en relación al tema en estudio nos dice: "El procedimiento administrativo de ejecución está constituido por un conjunto de actos jurídicos de Derecho Público por medio de los cuales una autoridad fiscal competente exige forzosamente el entero de una contribución o un aprovechamiento que no ha sido pagado dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación".⁴⁷

Por otra parte, Augusto Fernández Sagardi comenta. "El PAE es la manera legal mediante la cual el fisco federal hace -o pretende hacer- efectivos los cobros de los créditos fiscales, cuando no se hubieren cubierto o garantizado dentro de los plazos de la ley. Este procedimiento hace del fisco federal un acreedor privilegiado, porque sin necesidad de acudir a ningún tribunal cobra directa y coactivamente sus créditos; privilegio justificado, porque es en bien de los intereses colectivos que representa".⁴⁸

Raúl Rodríguez Lobato refiere: "El procedimiento económico-coactivo es aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactivo, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho".⁴⁹

Por su lado, Quintana Valtierra y Rojas Yáñez sostienen que: "El procedimiento económico coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley. Agregando la definición de Miguel Fenech, que sostiene que el procedimiento económico coactivo, es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la

⁴⁷ Ob. Cit. pág. 537.

⁴⁸ Ob. Cit. pág. 359.

⁴⁹ Ob. Cit. pág. 237.

prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad".⁵⁰

Por lo antes referido, comentamos que este procedimiento se inicia de oficio, en armonía con las disposiciones legales que lo rigen, para que la autoridad competente, es decir, la administrativa, persiga al deudor fiscal y le exija el pago de una contribución o de un aprovechamiento que no fue enterado voluntariamente en la forma y términos estatuidos por un precepto jurídico. Este procedimiento forzoso, es un procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias al sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, cuando se descubre una omisión en su cumplimiento espontáneo o que éste no se hizo dentro del término estipulado por la ley.

Por nuestra parte, definimos al procedimiento administrativo de ejecución como la forma legal con que cuenta la autoridad fiscal, por la vía forzosa, por el que se hace allegar de un crédito fiscal que no fue pagado o garantizado en tiempo y forma.

Por otra parte, el código fiscal de la federación en su artículo 145, primer párrafo, nos habla sobre este procedimiento y nos dice lo siguiente:

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

Finalmente, comentaremos que el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento administrativo tanto subjetivo como

⁵⁰ Citado por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Ob. Cit. pág. 538.

objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es una autoridad administrativa; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión, el particular debe promover algún medio de impugnación para dirimir esa controversia.

5.2 Constitucionalidad del procedimiento

Sobre la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución existen opiniones encontradas; algunas consideran inconstitucional este procedimiento y otras tantas no lo aprecian así. Trataremos de hacer un esbozo sobre este procedimiento, referente si es o no inconstitucional.

Retomando un poco de historia acerca de este tema, comentaremos que en fecha veinte de enero del año 1837, se expidió un decreto por el ejecutivo, mediante el cual otorgaba a los empleados públicos encargados del cobro de las rentas del Estado, la facultad de hacerlas efectivas de manera forzosa en caso de incumplimiento de los contribuyentes, ello sin necesidad de tener que demandar su existencia y pago ante una autoridad judicial, lo cual provocó una inconformidad de los particulares, alegando éstos su inconstitucionalidad de dicho procedimiento, mediante la interposición de diversos medios de defensa legal. Este problema finalmente fue resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la expedición de una jurisprudencia conocida popularmente con el nombre de "Votos de Vallarta", en honor a su creador Ignacio L. Vallarta, con la que resolvió en fecha veintiséis de febrero de 1870, la constitucionalidad del comentado procedimiento, cuyos argumentos sostuvieron que los créditos fiscales por ser obligaciones de derecho público, no participan de la naturaleza de los créditos civiles, y que por ello el fisco al hacerlos

efectivos en forma coactiva y ejecutiva no viola ninguna garantía individual ya que no es correcto que el poder ejecutivo tenga que acudir al judicial, para el cobro de contribuciones cuando constitucionalmente tienen en mismo rango, y existe una independencia entre ambos, que no es arbitrario dicho procedimiento si se ajusta a las formalidades legales respectivas.

Empezaremos comentando que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas tesis jurisprudenciales y precedentes, indica que el uso o ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución, por las autoridades administrativas, no están en pugna ni contravienen los artículos 14, 16, 17 y 22 de la Constitución Federal, y que lo importante para su validez y eficacia, es que se ajuste a las formalidades legales que lo rigen, que provenga de autoridad competente, mediante mandamiento escrito que funde y motive la causa del mismo y que se notifique personalmente al destinatario.

En efecto, el procedimiento administrativo de ejecución tiene su respaldo en primer lugar en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Federal, en donde encontramos que para privar de las propiedades, posesiones o derechos a los particulares, se deben de cumplir las formalidades esenciales del procedimiento (en nuestro caso del administrativo de ejecución) respectivo y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al mismo; por lo que si bien es cierto que se refiere al procedimiento judicial que debe observarse por los tribunales de ese índole, para que los particulares puedan ser privados de sus propiedades o derechos, mediante una sentencia dictada para ese efecto, también lo es que los alcances de esa norma se hacen extensivos a la materia fiscal en congruencia con diversos criterios que han sido pronunciados por nuestro máximo tribunal judicial y que tienen el carácter de jurisprudencia.

Por otra parte, el rubro del artículo 16 de la Constitución Federal, establece que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente,

que funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, como el procedimiento administrativo de ejecución no deja de causar molestia a las personas físicas o morales que estén relacionadas con una obligación fiscal, y que por ello se les requiera su pago en forma obligatoria, al utilizarse ese instrumento por el fisco, el procedimiento en estudio debe seguir todas las formalidades estipuladas en una ley para que el mandamiento de ejecución sea operante, en donde una autoridad competente ordene el cobro de manera forzosa de la contribución respectiva, que contenga por escrito fundado y motivado la esencia de la liquidación del tributo, con sus accesorios legales y el monto total del mismo; se debe plasmar también los pasos concernientes al requerimiento de pago, lo relativo al acta de embargo; así mismo, se debe respetar lo de la almoneda del remate y la adjudicación de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas. Todos estos pasos deben de cuidarse para no quebrantar el mencionado fundamento constitucional.

El rubro del artículo 17 de la Constitución Federal nos dice: "Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho". Y en relación al procedimiento en comento, el propio Ignacio L. Vallarta expuso: "... si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular aun por la fuerza a que preste los servicios públicos que le toca, él sería imposible, y estaría de sobra aquel de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puesto que para cada uno de sus actos necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violaciones".⁵¹ Al hacer una interpretación de esta opinión, nos damos cuenta que la administración, en este caso la autoridad fiscal, no se está haciendo justicia por sí misma, ya que al dar inicio al procedimiento multicitado, está velando por los intereses públicos, los cuales no pueden estar supeditados por los intereses particulares.

⁵¹ Citado por DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Ob. Cit. pág. 165.

Por lo que hace a la primera parte del segundo párrafo del artículo 22 constitucional, sienta otra base del procedimiento en estudio, al indicar que no se considerará como confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de impuestos o multas y para el caso del procedimiento en estudio. Se debe de interpretar que esta aplicación debe ser hecha por la autoridad administrativa, ya que en diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de sus Tribunales respectivos, se ha establecido que no puede quedar en manos de la autoridad judicial el cobro forzoso de las contribuciones, pues ello es una facultad propia del poder ejecutivo, y por tal virtud, el procedimiento administrativo de ejecución a cargo de las autoridades fiscales, no está en pugna con la primera parte del segundo párrafo del artículo 22 constitucional.

Una vez hechas las consideraciones antes mencionadas, concluimos que el procedimiento administrativo de ejecución, el cual es ejecutado y llevado a cabo por las autoridades fiscales, no es violatorio de garantías constitucionales, sobre todo con la consideración hecha por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el año de 1870.

5.3 Presupuestos

Los presupuestos para que la autoridad fiscal de inicio al procedimiento administrativo de ejecución, son los siguientes:

- 1) La existencia de una obligación de pago a cargo de un sujeto determinado.

En este presupuesto, debemos de entender que dicha existencia de obligación de pago surge cuando un sujeto determinado, al realizar alguna conducta genera el hecho imponible, dando como consecuencia el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria.

Para poder entender lo antes comentado, debemos de hablar de cuatro conceptos, es decir, el presupuesto de hecho, el hecho imponible, la hipótesis de incidencia y el hecho generador. Por el primer concepto debemos de entender la descripción hipotética que realiza el legislador de hechos tributariamente relevantes, que al generarse dan como consecuencia el establecimiento y nacimiento de la relación jurídico-tributaria. El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho de contenido económico que una vez que ha sido generado, obliga al causante a cumplir con su obligación jurídico-tributaria sustantiva, en los términos que establece la ley en de la materia, según sea el caso. Por hipótesis de incidencia debemos de entender la descripción hipotética de hechos imponibles que al generarse producen la obligación jurídico-tributaria sustantiva y por ende, la formal. Finalmente, el hecho generador es la realización de todo lo que establece en la ley tributaria, es decir, cuando la conducta del sujeto pasivo se adecua a lo que dice la ley en cuanto a los elementos esenciales de las contribuciones.

2) Que esa obligación de pago haya sido debidamente liquidada.

De inicio, comentaremos que una obligación liquidada es la cantidad que exactamente debemos de pagar al fisco, la cual la obtenemos por medio de la determinación, ya sea hecha por el contribuyente, por la autoridad fiscal, o en su caso por ambos. Por determinación debemos entender que es el acto jurídico llevado a cabo por el contribuyente, por la autoridad fiscal, o en su caso por ambos, destinado a establecer la configuración del hecho imponible que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterar al fisco el contribuyente.

Ahora bien, para llevar a cabo la determinación existen dos formas, la primera es sobre base cierta y es aquella que realiza el contribuyente o la autoridad cuando se tiene toda la información necesaria, para que con base en ellos, se realicen las operaciones aritméticas exactas para con posterioridad obtener el crédito fiscal; la segunda es sobre base presunta o estimativa y ésta

es llevada a cabo por la autoridad fiscal cuando no se cuenta con los elementos necesarios y suficientes para realizar las operaciones aritméticas exactas, sino que todo ello se hace con presunciones señaladas por la ley, para así obtener el crédito fiscal. Por otra parte, la autoridad fiscal tiene un plazo perentorio de seis meses para emitir su resolución determinante, ya sea ésta, hecha con ayuda del sujeto pasivo o por ella misma.

En relación al tema, el rubro del artículo 6 del código fiscal de la federación, nos dice que las contribuciones se causan conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran; el segundo párrafo de dicho numeral nos dice que dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación; el tercer párrafo menciona que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario, llamada esta autodeterminación o autoliquidación y que cuando las autoridades fiscales hagan la determinación, los contribuyentes le tendrán que proporcionar información necesaria dentro de un plazo de quince días, contados a partir del día siguiente a la fecha de su causación.

3) Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado.

El fin de este supuesto, es que sea del conocimiento del contribuyente que tiene un crédito fiscal a su cargo, resultado de una determinación hecha por la autoridad, o por ésta y el mismo, para que así el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, opte por pagar el crédito fiscal o garantizarlo, tal como lo estipula el artículo 65 del código fiscal de la federación o, tal vez por no hacer ninguna de las dos antes mencionadas, lo cual traía como consecuencia el procedimiento que es estudio del presente capítulo.

Por lo que hace a las notificaciones de los actos administrativos, debemos de tener en cuenta lo previsto por el artículo 38 del ordenamiento legal antes citado, mismo que regula los requisitos de éstas, y toda vez que ya fue

comentado este tema en el capítulo anterior, punto 4.2.2, páginas 13 y 14, no lo explicaremos nuevamente.

4) Que el crédito fiscal tenga el carácter de jurídicamente exigible.

En relación a este presupuesto, el artículo 65 del código fiscal de la federación prevé que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales hayan determinado como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales deberán de pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación. Ahora bien, dentro de estos cuarenta y cinco días, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria no puede exigir el pago o garantía del crédito fiscal, así como de sus accesorios, pero se convierte exigible al fenecer este plazo que marca la ley, y al no hacer el pagado o garantizar el crédito fiscal, la autoridad le aplica al contribuyente el procedimiento administrativo de ejecución.

5.4 Etapas

En este apartado hablaremos de las cuatro etapas que conforman el procedimiento administrativo en estudio y que son llevadas a cabo por la autoridad fiscal, siendo la primera de éstas el requerimiento de pago, la segunda el embargo, la tercera el remate y finalmente la cuarta la aplicación del producto. Y que una vez llevado a cabo dicho procedimiento, se dará por cumplido el objetivo teleológico del fisco federal.

5.4.1 Requerimiento de pago

Antes de iniciar sobre el requerimiento de pago, es necesario comentar que previo a éste, la autoridad fiscal dicta una resolución administrativa que recibe el nombre de mandamiento de ejecución, por medio de la cual ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago del crédito a su cargo, en la

misma diligencia de requerimiento, toda vez que no ha hecho voluntariamente el pago o garantizado el mismo, con el apercibimiento de que al no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal así como sus accesorios legales.

Narciso Sánchez Gómez, sobre el mandamiento de ejecución opina lo siguiente: "Es un acto administrativo de autoridad fiscal competente, que funda y motiva por escrito el cobro forzoso de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y forma, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario, con lo cual prácticamente se inicia el procedimiento administrativo de ejecución".⁵²

Dicho mandamiento debe contener: el nombre completo de la persona física o moral contra la cual se ha iniciado la ejecución forzosa, su domicilio fiscal, el crédito fiscal de que se trate, precisando los derechos, impuestos o contribuciones que no fueron enterados en tiempo, periodo adeudado, base gravable, cuota o tarifa aplicable, monto de la contribución reclamada en cuanto a su suerte principal y accesorios legales. Todos lo relacionado con el tributo y sus accesorios legales deben desglosarse aritméticamente en una parte de ese mandamiento de ejecución y que recibe el nombre de liquidación de adeudo; así mismo, especificar los preceptos jurídicos materiales y formales o procedimentales que regulan tanto la obligación fiscal y sus accesorios, como los conducentes al procedimiento administrativo de ejecución, cuidando la autoridad ejecutora fundar y motivar esa orden y las diversas diligencias que deben practicarse.

Ya entrando en el tema, el requerimiento de pago está representado por un acto jurídico procedimental, por el que el ejecutor exige formalmente el pago de un tributo al deudor principal o solidario, que no fue pagado conforme a derecho. Prácticamente consiste en una notificación que dirige la autoridad

⁵² Ob. Cit. pág. 542.

fiscal competente al deudor de una contribución o un aprovechamiento, para exigirle el pago inmediato y en caso de realizarlo éste, se dará por terminada esa actuación y por lo tanto el procedimiento en cuestión; en caso contrario se procederá con las siguientes fases de aquel, que son el embargo de bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada, el remate de éstos y finalmente la aplicación del producto.

El código fiscal de la federación regula el requerimiento de pago en el artículo 152, primer y segundo párrafo, estableciendo el primero de éstos que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá de identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia, cumpliendo las formalidades del artículo 137 del ordenamiento antes citado. De dicha diligencia se levantará acta pormenorizada para que se asiente el inicio, desenvolvimiento y conclusión de la misma, de la cual entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. Dicha acta deberá de llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 del ordenamiento legal citado, los cuales ya fueron comentados en el capítulo anterior, punto 4.2.2, páginas 13 y 14; el segundo párrafo refiere que si la notificación del requerimiento se llevó a cabo por edictos, dicha diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciera el deudor, en cuyo caso se entenderá con éste.

Finalmente, el artículo 137 del código antes mencionado nos habla sobre las notificaciones personales y en su primer párrafo nos dice que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien debe notificar, le dejará citatorio en el domicilio, ya 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; por otra parte, el segundo párrafo, que es el que nos interesa, nos dice que tratándose de actos relativos con el procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no lo

esperare, se practicará la diligencia con quien se encuentre en dicho domicilio, o en su defecto con un vecino. Y que en el caso de que éstos se negaran a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, no siendo esto por debajo de la puerta, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

5.4.2 Embargo

El embargo como segunda etapa del procedimiento administrativo de ejecución y de manera general, es considerado como un acto administrativo realizado por una autoridad fiscal, consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la garantía del interés fiscal reclamado dentro del procedimiento en estudio. También se le identifica como el secuestro administrativo, o acto procedimental forzoso que efectúa una autoridad ejecutora en el rubro fiscal, y que tiene por objeto precisar los bienes, valores o negociaciones que habrán de servir para proteger los intereses reclamados por la Hacienda Pública a una persona física o moral, que no ha cumplido en tiempo el pago de sus obligaciones contributivas, y que se ha hecho necesario requerirlas en forma coactiva para que el estado pueda atender sus necesidades financieras.

Por otra parte, en las siguientes líneas hablaremos de los tres tipos de embargo que prevé nuestra legislación tributaria, es decir, del embargo administrativo, provisional o precautorio y del definitivo o llamado también ejecución, dándonos cuenta que lo que prevalece en los tres tipos de embargo, es obtener o garantizar el interés fiscal.

5.4.2.1 Embargo administrativo

Nuestro código fiscal de la federación, da al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, ya sea principal o por responsabilidad solidaria, la oportunidad de garantizar el interés fiscal, el cual es el resultado de una resolución determinante hecha por la autoridad fiscal, por autodeterminación hecha por el pasivo o por ambos, para que no se le inicie el procedimiento administrativo de ejecución y a su vez, para interponer algún medio de defensa, que puede ser el recurso de revocación o directamente el juicio de nulidad, llamado también juicio contencioso administrativo.

Y justamente, una forma para garantizar el crédito fiscal es el embargo en la vía administrativa, que es ofrecido por el contribuyente o responsable solidario, llevado a cabo por la autoridad fiscal a petición de éste. Dicho embargo es previsto por el artículo 141, fracción V, del código antes mencionado y regulado por el artículo 66, del reglamento del código fiscal de la federación.

El artículo 66 reglamentario del código tributario ante citado, nos dice:

“Para los efectos de la fracción V del artículo 141 del Código, el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:

- 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 debe trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso cumplan los requisitos y porcentos 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, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no hubiere 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 esa 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.”

Por lo que hace a los porcentos que establece el artículo 62, señalado en la fracción II del numeral antes transcrito, significa que para bienes muebles debe ser por el 75% de su valor siempre que estén libres de gravámenes hasta por ese monto, es decir, sólo puede tener un gravamen del 25%. Por lo que hace a inmuebles por el 75% de valor del avalúo o catastral, acompañando de certificado de libertad de gravamen, ni afectación urbanística o agraria, expedido por el registro público de la propiedad del lugar donde se encuentre el inmueble, librado cuando más con tres meses de anticipación. Ahora bien, en el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor.

Por otra parte, los bienes que no serán susceptibles de embargo a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del código fiscal de la federación, señalado nuevamente en la fracción II del numeral antes transcrito, son los bienes de fácil descomposición o deterioro o materiales inflamables.

5.4.2.2 Embargo preventivo

Este tipo de embargo es llamado comúnmente como precautorio y consiste en una medida cautelar llevada a cabo y ordenada por la autoridad fiscal, diferente al embargo administrativo que es a petición del contribuyente, para evitar posibles maquinaciones por parte del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, para evitar el cumplimiento de sus obligaciones, tanto sustantivas como formales. Es importante señalar que con este tipo de embargo, la autoridad fiscal no puede llevar a cabo el remate de los bienes embargados, hasta que el crédito fiscal sea jurídicamente exigible.

El embargo precautorio es regulado por dos numerales del código fiscal de la federación, siendo el primero el 145, en sus párrafos segundo al séptimo, y el 41, fracción II.

Primeramente el segundo párrafo del primer numeral citado, regula los supuestos para que se practique el embargo precautorio, citando lo siguiente:

“Artículo 145. ...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 se está obligado.

IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta 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 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 documentos 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...”

De esta diligencia de embargo, la autoridad fiscal levantará acta circunstanciada, en la que precisará las razones del embargo, es decir, debe de especificar por cual de los cinco supuestos trabó el embargo.

En el caso de la fracción IV, en que el contribuyente o la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinaron un crédito fiscal, esta última requerirá al primero para que dentro del término de tres días

desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo, y en el caso que no lo haga el monto del embargo precautorio quedará firme. A nuestro juicio, existe una incongruencia en el párrafo que regula esto, lo mencionamos porque cómo es posible que el contribuyente que determinó un crédito fiscal a favor de la autoridad hacendaria, lo desvirtúe con posterioridad al requerimiento antes citado. Se daría el desvirtúo por éste cuando únicamente fuera determinado un crédito fiscal por la autoridad.

Para que el embargo precautorio no quede sin efectos, la autoridad fiscal debe emitir resolución determinante en un plazo no mayor de dieciocho meses para el caso de la fracción I del artículo en comento, y de seis meses en el caso de las fracciones II y III del mismo articulado. Ahora bien, si la autoridad lo o los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se dará inicio al procedimiento administrativo de ejecución, así mismo, debe dejar constancia de la resolución determinante y de la notificación de la misma en el expediente de dicho procedimiento. Pero si el contribuyente garantiza el interés fiscal por alguna de sus modalidades se levantará el embargo.

Por otra parte, el artículo 41, en su fracción II, del código tributario antes citado, prevé también el embargo precautorio, regulando lo siguiente:

“Artículo 41. Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

II. Embargar precautoriamente los bienes o la negociación cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad en los términos de la fracción tercera de este artículo

por una misma omisión, salvo tratándose de declaraciones en que bastará en no atender un requerimiento. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación...”

Podemos resumir que las causas para que se trabe embargo precautorio, por lo que hace a esta fracción, son las siguientes:

- a) Cuando el contribuyente omitió presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o;
- b) Cuando el contribuyente no atienda tres requerimientos de la autoridad por lo que hace al pago de multas, salvo tratándose de declaraciones que bastará con no atender un solo requerimiento.

Por otra parte, si el contribuyente cumple con el requerimiento o la autoridad fiscal no inicia sus facultades de comprobación dentro de los dos meses siguientes de practicado el embargo, éste quedará sin efectos.

5.4.2.3 Embargo definitivo

Dentro de procedimiento administrativo de ejecución, el embargo definitivo es el más importante, ya que es necesario que se trabe éste para seguir con las demás etapas de aquél y así obtener el fisco, el crédito fiscal a su favor.

Principalmente este embargo es regulado por el artículo 151 del código fiscal de la federación, el cual establece 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 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 le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales...”

Por lo que hace al rubro de este articulado, podemos deducir que las autoridades fiscales trabarán embargo definitivo para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, y para que éste sea exigible, tuvo que transcurrir un término de cuarenta y cinco días, en el cual el contribuyente o responsable solidario no garantizó ni pago el crédito a su cargo, por lo que previo requerimiento de pago, el fisco embargará bienes suficientes para rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco o embargará negociaciones a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El segundo y tercer párrafos del numeral antes citado, es decir, del artículo 151 del código tributario, nos refiere que el embargo de bienes raíces, derechos reales o de negociaciones se inscribirán en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate. Y cuando aquellos queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

El cuarto párrafo del mismo numeral, prevé cuatro situaciones más para que se traben embargo definitivo y son las siguientes:

- 1) Por cese de la prórroga del crédito fiscal;
- 2) Por cese de la autorización para pagar en parcialidades el crédito;
- 3) Por error aritmético en las declaraciones presentadas o;
- 4) Por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 del numeral tributario en comento, es decir, por omisión en la presentación de una declaración

periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio o por omisión en la presentación de alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas

Y en los casos antes mencionados, el contribuyente o responsable solidario podrá efectuar, dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación que le hagan del requerimiento, el pago que tiene a su cargo

Finalmente, el embargo precautorio practicado por la autoridad fiscal 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, es decir, en estos supuestos no habrá requerimiento de pago, sino directamente se irá al remate de los bienes embargados y posteriormente a la aplicación del producto.

5.4.2.4 Bienes a embargar

Llevada a cabo la diligencia de requerimiento de pago por parte del ejecutor, y al no haberle comprobado el contribuyente o responsable solidario a éste el pago de las contribuciones a su cargo, se procederá a la segunda etapa del procedimiento en estudio, es decir, a embargar bienes suficientes para garantizar el interés fiscal y sus accesorios. En esta segunda etapa se pueden presentar dos situaciones. La primera es que el deudor o la persona con quien se lleve la diligencia, señale bienes a embargar con un orden, el cual marca la ley tributaria en estudio, y la segunda que el ejecutor lo haga y sin sujetarse a un orden por las causas que mencionaremos líneas adelante.

Por lo que hace a la primera hipótesis, el artículo 155 del código fiscal de la federación, regula lo siguiente:

"La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se va a trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de las entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen, embargo anterior, se encuentra en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna."

Ahora bien, por lo que hace a la segunda hipótesis, el ejecutor deberá señalar invariablemente bienes que sean de fácil realización o venta, regulando el numeral 156 del código tributario antes mencionado, lo siguiente:

"El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

- I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.
- II. 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 materiales inflamables.”

En cualquiera de las dos hipótesis antes señaladas, la persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos y si no lo hiciere o al terminar la diligencia éstos se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Por lo que hace al dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario, el cual es nombrado por el jefe de la oficina ejecutora, a ésta, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Pero tratándose de los demás bienes, es decir de acciones, bonos, cupones vencidos entre otros, el plazo será de cinco días contados a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

En el caso de embargo de depósitos bancarios, la autoridad que haya ordenado éste, girará oficio al gerente de la sucursal bancaria a la que corresponda la cuenta, a efecto de que la inmovilice y conserve los fondos depositados. Por su parte, la institución bancaria tiene la obligación de informar a la autoridad que ordenó el embargo, el incremento de los depósitos bancarios por los intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con que lo haga al cuenta habiente.

Por lo que hace al embargo de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o la persona con quien se entienda la diligencia, que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan algún gravamen real, embargo anterior, si se encuentra en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna, teniendo la obligación los antes mencionados a acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los quince días siguientes a aquel en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.

5.4.2.5 Bienes exceptuados a embargar

Si bien es cierto que la autoridad fiscal por medio del ejecutor, el cual es designado por la oficina ejecutora, puede embargar bienes, ya sea muebles o inmuebles o negociaciones propiedad del contribuyente, suficientes para garantizar el interés fiscal, lo es también que no todos son susceptibles de embargo, debido a la utilidad indispensable del embargado y a su naturaleza.

Los bienes que quedan exceptuados de embargo, se encuentran señalados de manera taxativa por el artículo 157 del código tributario multicitado, siendo éstos los siguientes:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.”

Este listado de excepciones es comprensible por lo comentado líneas atrás, aunque algunos sean meros resabios históricos como el caso de los caballos de los militares y es de considerar el contenido de la fracción IV, respecto de la maquinaria y enseres de las negociaciones, los que únicamente podrán ser embargados con la negociación a la que están destinados

5.4.3 De la intervención

Esta figura jurídica se desprende como consecuencia de la segunda etapa del procedimiento en estudio, ya que la autoridad fiscal al realizar el embargo sobre los bienes del deudor, éste puede recaer en muebles, inmuebles o hasta en negociaciones, y es en ésta última donde hablamos de la intervención que es una variable del depositario de los bienes embargados, que puede ser con cargo en la caja o administrador según sea el caso.

En relación a este tema, el código fiscal de la federación, en su artículo 153 nos dice lo siguiente: “Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guardia del o los depositarios que se hicieran necesarios... En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, con las facultades y obligaciones señalados en los artículos...” Es de comentar que el código nos marca como primer depositario de bienes raíces o de negociaciones el administrador y como segundo depositario el interventor con cargo a la caja, siendo que el artículo 165 del mismo ordenamiento legal, en su párrafo tercero, nos señala lo contrario.

En relación al primer numeral citado del párrafo anterior, Augusto Fernández Sagardi comenta lo siguiente: “En el caso de bienes inmuebles la ley señala que se nombrará un interventor o administrador sin regular expresamente sus funciones, toda vez que sólo regulan cuando intervienen negociaciones. Asimismo, se considera que esta norma está incompleta: primero, porque los inmuebles por sí mismos no son una negociación aunque estén en explotación y menos aún si son propiedad de personas físicas que no se dediquen a actividades empresariales, debieran darles funciones específicas; segundo, porque podría nombrarse simplemente a un depositario (como en la práctica se realiza), hasta en tanto se promueven los medios de defensa o se llegue al remate”.⁵³

Por otra parte, si la negociación que pretende intervenir la oficina ejecutora ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.

5.4.3.1 Interventor con cargo a la caja

Como lo comentamos en líneas atrás, el interventor con cargo a la caja es una variable del depositario de los bienes embargados por la autoridad fiscal, para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios, siendo para este caso, negociaciones intervenidas.

La única obligación del interventor con cargo a la caja en la negociación, es la siguiente:

a) Retirar el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación, después de

⁵³ Ob. Cit. pág. 378.

separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes.

Por otra parte, cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, como podrían ser que el deudor diera instrucciones a sus clientes de depositar en cuentas diferentes o de suspender el pago, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dicho intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Ahora bien, si las medidas provisionales que fueron dictadas por el interventor con cargo a caja y que fueron ratificadas o modificadas por la oficina ejecutora, es decir, se convirtieron en definitivas, esta última ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convertirá en interventor administrador, el cual deberá inscribirse en el registro público de la propiedad que corresponda al domicilio de la negociación intervenida o bien se procederá a enajenar la negociación.

5.4.3.2 Interventor administrador.

El interventor administrador es el depositario que tiene todas las facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieren cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar y suscribir títulos de crédito, presentar denuncias o querellas y otorgar el perdón de éstas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes, generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes. Por lo que hace a las negociaciones intervenidas que no constituyan una sociedad mercantil, el interventor tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

Las obligaciones del interventor administrador, por disposición de la ley, son las siguientes:

- 1) Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora (siendo ésta la única obligación diferente con el interventor con cargo a la caja) y;
- 2) Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

5.4.3.3 Levantamiento de la intervención

Son dos supuestos por disposición del ordenamiento tributario multicitado, para que se lleve a cabo el levantamiento de la negociación intervenida y éstos son los siguientes:

- 1) Que el crédito fiscal se hubiere satisfecho, es decir, que lo recaudado en tres meses haya cubierto la cantidad determinada por la autoridad fiscal, por el deudor o por ambos o;
- 2) Que la negociación intervenida se haya enajenado por las autoridades fiscales, ya que lo recaudado en tres meses no alcanzó a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que tratándose de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcanzó a cubrir el porcentaje del crédito que resulte.

En ambos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público de la propiedad que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

5.4.4 Remate

El remate es la tercera etapa del procedimiento administrativo de ejecución y se encuentra constituido por un conjunto de formalidades legales de derecho público a través de las cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o fuera de ella, según sea el caso, de los bienes embargados, para que con el producto de ésta se paguen las prestaciones reclamadas, es decir, un crédito fiscal, el cual es resultado de una autodeterminación o una resolución determinante. Cabe hacer mención que sobre este tema se habló ampliamente en el capítulo tercero del presente trabajo profesional.

Por otra parte, es de mencionar que dentro de esta etapa procedimental coactiva se encuentra ubicado el tema de nuestro trabajo de investigación, el cual abordaremos con mayor importancia y nos daremos a la tarea de justificar el porque de éste, así mismo, y al analizar los artículos 190, 191 y 192 del código fiscal de la federación, veremos la clara antinomia que existe entre los tres numerales citados.

5.4.4.1 Enajenación de bienes embargados

Para que se dé inicio al remate de los bienes que fueron trabados en el embargo, el cual fue practicado por los auxiliares de la autoridad fiscalizadora, se tiene que dar alguno de los cuatro supuestos previstos por el artículo 173 del código fiscal de la federación, el cual textualmente dice lo siguiente:

“Art. 173. La enajenación de bienes embargados, procederá:

I. A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.

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

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo que se refiere la fracción I del artículo 192 de este Código.

IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubiesen hecho valer.”

La fracción primera del numeral transcrito, se refiere a que una vez que fueron embargados los bienes del deudor, se tienen que valorar éstos, para así tener un precio sobre el cual la autoridad pueda enajenarlos. Y sobre este tema hablaremos en el siguiente punto.

En la fracción segunda, tenemos que ya existe un embargo precautorio ordenado por la autoridad fiscal, teniendo la obligación ésta de emitir una resolución determinante dentro de los dieciocho y seis meses respectivamente, contados desde la fecha en que fue practicado aquél, y una vez que emitió dicha resolución, debe notificarla al contribuyente, el cual tiene cuarenta y cinco días para pagar, y en el caso de no haber pagado el crédito determinado en el requerimiento, éste se convertirá en exigible y directamente nos iremos al remate de los mismos.

Ahora bien, el plazo al que se refiere la fracción tercera, puede ser variado dependiendo de la circunstancia, pero siempre deberá ser antes del día en que se finque el remate, se enajenen o se adjudiquen los bienes a favor del fisco, y dicho numeral que cita esta fracción lo comentaremos líneas adelante.

Finalmente, la fracción cuarta se refiere al caso en que el contribuyente haya interpuesto algún medio de defensa en contra de un acto de autoridad fiscal federal que se haya dictado dentro del procedimiento en estudio y éste no se haya ajustado a la ley, provocándole al deudor un perjuicio.

Por otra parte, la enajenación de los bienes embargados por el fisco federal, primordialmente se llevará a cabo en subasta pública, salvo las excepciones que señalaremos más adelante, a través de medios electrónicos. Así mismo, la autoridad podrá ordenar que dichos bienes se vendan en lotes o piezas sueltas. Como dato comentamos que para el año dos mil cuatro las autoridades fiscales aún podían efectuar los remates de conformidad con las disposiciones vigentes hasta el año dos mil tres, es decir, que el remate se llevaría en el local de la citada autoridad.

5.4.4.2 Avalúo

Una vez que la autoridad fiscal federal haya embargado bienes suficientes del deudor para satisfacer un crédito fiscal a su favor, éstos tendrán que tener un valor para cuando sean rematados a los postores, es decir, la base para la enajenación de los bienes embargados (muebles e inmuebles) será el del avalúo y para las negociaciones, el avalúo pericial. Dicho avalúo deberá llevarse a cabo por instituciones de crédito, por la comisión de avalúos de bienes nacionales, por corredor público o por personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública.

Se puede dar el caso que el valor de los bienes sea fijado por la autoridad fiscal y el embargado, el cual deberá ser en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo; y a falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. Todos los avalúos que se practiquen tendrán una vigencia de meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen. En todos los casos, es decir, el avalúo practicado por la autoridad y el

embargado o sólo por este último y por los organismos antes mencionados, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

Por otra parte, el embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el medio de defensa destinado para ello, es decir, el recurso de revocación, dentro de los diez siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del mismo, debiendo designar dentro del mismo recurso perito de su parte, pudiendo ser alguna institución de crédito, la comisión de avalúos de bienes nacionales, corredor público, personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso de revocación dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos establecidos, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad. Si el dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado con anterioridad, la autoridad exactora designará dentro del término de diez días, un perito tercero valuador que será alguna institución de crédito, la comisión de avalúos de bienes nacionales, corredor público, personas que cuenten con cédula profesional de valuadores expedida por la Secretaría de Educación Pública o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

En todos los casos que señalamos, los peritos deben rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si se trata de bienes inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones; todos estos plazos contados a partir de la fecha de su aceptación.

5.4.4.3 Convocatoria para el remate

Ya fijado el valor de los bienes embargados del deudor, por cualquiera de las formas antes citadas, el paso a seguir es el remate de los mismos, el cual deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. Cuando menos la convocatoria se hará diez días antes del inicio del periodo señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.

Dicha convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente. Además, la convocatoria se dará a conocer en la página electrónica de las autoridades fiscales, la cual es <http://www.sat.gob.mx>. En la convocatoria se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán de cumplir los postores para concurrir al mismo.

Los acreedores del deudor, del cual serán objeto de remate sus bienes, deberán ser notificados, y serán los que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años. Dicha notificación será para que éstos hagan las observaciones que estimen del caso, las cuales deberán ser enviadas en documento digital que contenga firma electrónica avanzada a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria, debiendo indicar su dirección de correo electrónico. Las observaciones serán resueltas por la autoridad ejecutora y la resolución se hará del conocimiento del acreedor.

Mientras no sea fincado el remate a algún postor, el embargado, es decir, el deudor puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal. Esta situación se da cuando el deudor no desea que sus bienes sean vendidos a valor de remate, que por regla general es menor al valor comercial.

5.4.4.4 De las posturas

Nos dice el artículo 179 del código fiscal de la federación en relación a este punto: "Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate". En otras palabras, es postura legal el 66.6 % del valor del avalúo y será la cantidad mínima en que puede adjudicarse el bien en la primera almoneda, de la cual hablaremos más adelante. En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal, y si éste es menor al importe de la postura, los bienes embargados se rematarán de contado.

La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados cuando no haya postura para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan, con alguna de las formas para garantizar el interés fiscal; durante los plazos concedidos se causarán intereses iguales a los recargos exigibles para el caso de pago a plazo de los créditos fiscales. En este supuesto, el embargado quedará liberado de la obligación de pago.

Los interesados en adquirir algún bien, ya sea mueble, inmueble o negociación embargado por la autoridad fiscal, deberán realizar una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al 10% del valor fijado a los bienes en la convocatoria. Esta transferencia deberá hacerse de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y su importe se considerará como depósito para las situaciones que se adecuen, las cuales citaremos líneas adelante. Una vez hecha esta transferencia por aquéllos, deberán enviar sus posturas en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas y

éstos tendrán las características que a través de reglas de carácter general emita la citada autoridad.

El importe de los depósitos, es decir, la transferencia de fondos, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Una vez fincado el remate se devolverán a los postores los fondos transferidos electrónicamente, excepto los que correspondan al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

El documento digital en que se haga la postura legal, deberá contener los siguientes requisitos:

- a) Cuando se trate de personas físicas, el nombre, nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio social.
- b) La cantidad que se ofrezca.
- c) El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.
- d) La dirección de correo electrónico del postor.
- e) El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Ahora bien, si las posturas no cumplen con los requisitos antes citados y las señaladas para la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como legales, haciéndolo del conocimiento a los interesados. En la página electrónica de subastas de la Institución antes citada, se especificará el periodo correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

Cada subasta tendrá una duración de ocho días que empezará a partir de las doce horas del primer día y concluirá a la misma hora del octavo día. En este periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar sus propuestas. Ahora bien, si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará, en este caso y a partir de las doce horas del día de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada. Una vez transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura se tendrá por concluido el remate.

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura, y en el caso que existan postores que hayan ofrecido una suma igual y ésta sea la postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido. Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo a través de medios electrónicos a los postores que hubiesen participado en él, remitiendo un acta que al efecto se levantó.

Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos efectuada conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras. Tan pronto como el postor cumpla con lo antes mencionado, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos, apercibido que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía. Posteriormente, la autoridad tiene la obligación de entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes muebles que le hubiere adjudicado. Una vez adjudicados los bienes a éste, deberá retirarlos en el momento en que la

autoridad los ponga a disposición, y en caso de no hacerlo, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Por lo que hace a los bienes inmueble o negociaciones, fincado el remate de éstos, se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras. Hecho el pago y designado el notario público por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía, respondiendo aún en este caso por la evicción y los vicios ocultos de lo rematado.

Cuando el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato a favor del fisco federal, reanudándose las almonedas en la forma y plazos correspondientes, por otra parte, los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda, en un plazo que no exceda de quince días.

Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso. En el caso que los bienes rematados no puedan ser entregados al postor a cuyo favor se hubiera fincado el remate en la fecha en que éste lo solicite, por existir impedimento jurídico debidamente fundado para

ello, aquél podrá, en un plazo de seis meses contados a partir de la fecha en que lo solicite la entrega de los bienes, solicitar a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes. La autoridad entregará la cantidad respectiva en un plazo de dos meses contado a partir de la fecha en que se efectúe la solicitud. Si dentro de este último plazo cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada para efectuar la entrega de los bienes rematados, se procederá a la entrega de los mismos en lugar de entregar al postor las cantidades pagadas por esos bienes.

Una vez transcurrido el plazo de seis meses sin que el postor solicite a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes, el importe de la postura causará abandono a favor del fisco federal dentro de los dos meses contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado. En el caso en que la autoridad fiscal entregue las cantidades pagadas por la adquisición de los bienes rematados, quedará sin efectos el remate realizado, si con posterioridad a la entrega de las cantidades señaladas cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitado jurídicamente para efectuar la entrega de los bienes rematados, ésta deberá iniciar nuevamente el procedimiento por lo que hace el remate, dentro de los quince días siguientes a aquel en que haya cesado el impedimento o se cuente con resolución firme que permita hacerlo.

Para los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como para los que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento en estudio, les queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto del remate por si o por interpósita persona.

5.4.4.5 De la preferencia adjudicatoria del fisco

Nuestro código fiscal de la federación le ha otorgado a la autoridad fiscal, desde los códigos de 1938, 1966 y el de 1981, el cual es el que nos rige en la actualidad, incluyendo la Ley de la Tesorería de la Federación de 1932, la que

regulaba el procedimiento de estudio en esos años, la facultad para poder adjudicarse los bienes objeto del remate, en cualquier almoneda, resultado de un procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivo un crédito fiscal.

El numeral que regula la facultad preferencial adquisitoria de la autoridad fiscal hacia los bienes ofrecidos en remate dentro del código fiscal de la federación vigente, es el artículo 190 y el cual textualmente dice:

“Artículo 190. El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

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

Como se puede apreciar de la lectura del citado artículo, lo que regula éste es la preferencia que tiene el fisco federal para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate en cualquier almoneda, dándose, para esto, alguno de los tres supuestos.

El primero lo es por “falta de postores”, es decir, cuando ninguna persona está interesado en los bienes que embargó la autoridad fiscal por un adeudo hacendario, o sea, por un crédito fiscal hacia un deudor, o bien, que las personas interesadas en adquirir algún bien, ya sea mueble, inmueble o negociación, enviaron su postura por los medios electrónicos mediante documento digital, el cual ya se habló líneas atrás, y los interesados no cumplieron con los requisitos previamente establecidos, por lo que no fueron calificadas de legales.

El segundo supuesto lo es por “falta de pujas”, lo cual significa que ya hay interesados en adquirir los bienes objeto del remate, mismos que enviaron sus

posturas por documento digital respectivamente, y éstas fueron calificadas de legales por el Servicio de Administración Tributaria, pero al momento de empezar la subasta, nadie pujó, es decir, nadie ofreció cantidad por los bienes en venta.

Finalmente, el último supuesto para la adjudicación preferencial de la autoridad fiscal hacia los bienes rematados es: "En caso de posturas o pujas iguales", es decir, cuando dos o más postores ofrezcan la misma cantidad determinada por el bien en venta. Pero hay que mencionar que esta situación ya es prevista y regulada por el código fiscal de la federación en el artículo 183, cuarto párrafo, y que a la letra dice: "... Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma se la postura más alta se aceptará la primera postura que se haya recibido."

Como nos podemos percatar, el numeral antes descrito es muy tajante al hablarnos de la preferencia adjudicatoria de los bienes ofrecidos en remate que tiene el fisco federal al decimos "en cualquier almoneda". Se puede apreciar a simple vista que estas tres palabras son muy simples y llanas, pero la realidad es otra, ya que tiene un gran significado al realizar una interpretación ratio legis, es decir, en razón de la ley, dando como resultado una antinomia entre los artículo 191 y 192 del mismo ordenamiento legal, las cuales comentaremos en el capítulo de nuestra propuesta.

5.4.4.6 De las subastas

El código fiscal de la federación en su artículo 191, nos habla, entre otras cosas, de qué pasa si no se finca el remate de los bienes en la primera y segunda almoneda, por lo que transcribiremos este numeral y al final realizaremos algunos comentarios.

“Artículo 191. Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 de este Código.

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

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

La autoridad podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo; en estos casos, se suspenderá provisionalmente todos los actos tendientes al cobro del crédito fiscal, así como la causación de recargos y la actualización de los accesorios. Para tales efectos, dicha autoridad considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo y, en su caso, podrá donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia. De no formalizarse la aceptación del bien en pago o la adjudicación por causas imputables al ejecutado o si la formalización fuera revocada por causas imputables al ejecutado, quedarán sin efectos tanto la aceptación del bien o la adjudicación como la suspensión en la causación de recargos y en la actualización de los accesorios.

La aceptación del bien en pago o la adjudicación a que hace referencia el párrafo anterior se tendrá por formalizada:

I. En el caso de bienes muebles, una vez que el embargo quede firme y las autoridades fiscales puedan disponer físicamente del bien.

II. En el caso de bienes inmuebles, una vez que el jefe de la oficina ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

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

El valor de los ingresos obtenidos por la aceptación del bien en pago o la adjudicación se registrará, para los efectos de la Ley de Ingresos de la Federación, hasta el momento en el que los bienes de que se trate sean enajenados. En el caso de que el bien de que se trate sea enajenado en un valor distinto del valor de la adjudicación, se considerará para los efectos del registro el valor en el que dicho bien se hubiese enajenado.

El registro a que se refiere el párrafo anterior se realizará disminuyendo de las cantidades a que alude dicho párrafo, según corresponda, los gastos de administración, mantenimiento y enajenación y las erogaciones extraordinarias en que hubiesen incurrido las autoridades fiscales, durante el periodo comprendido desde su aceptación y hasta su enajenación y los montos que en los términos de este artículo se destinen a los fondos de administración, mantenimiento y enajenación de bienes aceptados en dación en pago y de contingencia para reclamaciones. En tanto se realiza el registro del ingreso, la aceptación de bien en pago o la

adjudicación se registrará en las cuentas de orden de las autoridades fiscales.

De los ingresos obtenidos en el ejercicio de que se trate por la enajenación de bienes aceptados en pago, o adjudicados se destinará el 5% al fondo de administración, mantenimiento y enajenación de dichos bienes que se constituya en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, el 7.5% de los ingresos obtenidos por la enajenación de dichos bienes en el ejercicio de que se trate, se destinarán al fondo de contingencia constituido en la Tesorería de la Federación y servirá para hacer frente a las reclamaciones que sean procedentes, presentadas por los compradores, por pasivos ocultos, fiscales o de cualquier otro índole, por activos inexistentes o asuntos en litigio, de conformidad con las reglas que para tales efectos emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los bienes aceptados en pago o adjudicados por las autoridades fiscales de conformidad con lo dispuesto en este artículo, serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes del dominio privado de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos en los términos de este artículo.”

Este numeral, primeramente nos habla de la hipótesis que de no haberse fincado el remate en la primera almoneda, se llevará acabo una segunda con las mismas formalidades que para la primera. También nos dice que la base para el remate en la segunda almoneda se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera, es decir, del valor fijado en el avalúo se deducirá el porciento señalado, siendo el 80% del avalúo la base para esta almoneda.

Si realizamos un análisis de lo transcrito, podemos darnos cuenta que el código fiscal nunca nos habla de razones por las cuales no se puede fincar el remate, tanto la primera como la segunda almoneda, simplemente es limitativo, diciendo que si no se finca éste en la primera almoneda, se llevará acabo una segunda.

Por otra parte, nos dice el ordenamiento tributario multicitado, en este numeral, que de no fincarse el remate en una segunda almoneda, se podrían dar las siguientes situaciones, por lo que hace a los bienes objeto del remate:

- a) La autoridad podrá enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin ser necesario de que dicha autoridad se adjudique el bien de que se trate o;
- b) La autoridad podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo.

Para el segundo supuesto, nos señala el ordenamiento tributario que se suspenderá provisionalmente todos los actos tendientes al cobro del crédito fiscal, así como la causación de recargos y la actualización de los accesorios y para estos mismos, nos dice también que la autoridad considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor del avalúo y, en su caso, podrá donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia. También nos dice que de no formalizarse la segunda hipótesis antes planteada por causas imputables al ejecutado o si la formalización fuera revocada por causas imputables al mismo, quedarán sin efectos tanto la aceptación del bien o la adjudicación como la suspensión en la causación de recargos y en la actualización de los accesorios.

Así mismo, nos habla que cuando se tiene por formalizada la aceptación del bien en pago o la adjudicación, siendo que para bienes muebles una vez que el embargo quede firme y las autoridades fiscales puedan disponer físicamente del bien y para el caso de inmuebles una vez que el jefe de la

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

Finalmente, nos dice este numeral que el valor de los ingresos obtenidos por la aceptación del bien en pago o la adjudicación se registrará, para los efectos de la Ley de Ingresos de la Federación, hasta el momento en el que los bienes de que se trate sean enajenados. Dicho registro se realizará disminuyendo de las cantidades en las que fue enajenado el bien los gastos de administración, mantenimiento y enajenación y las erogaciones extraordinarias en que hubiesen incurrido las autoridades fiscales, durante el periodo comprendido desde su aceptación y hasta su enajenación y los montos que se destinen a los fondos de administración, mantenimiento y enajenación de bienes aceptados en dación en pago y de contingencia para reclamaciones; y que en tanto se realiza el registro del ingreso, la aceptación de bien en pago o la adjudicación se registrará en las cuentas de orden de las autoridades fiscales.

Ahora bien, nos dice el código tributario, que de los ingresos obtenidos en el ejercicio de que se trate, es decir, de un año, el cual empieza el primero de enero y concluye el treinta y uno de diciembre, por la enajenación de bienes aceptados en pago, o adjudicados, se va a destinar el 5% a un fondo para la administración, mantenimiento y enajenación de dichos bienes y el 7.5% para un fondo de contingencia que servirá para hacer frente a las reclamaciones que sean procedentes, presentadas por los compradores, por pasivos ocultos, fiscales o de cualquier otro índole, por activos inexistentes o asuntos en litigio que se constituyen en la Tesorería de la Federación y de conformidad con las

reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los bienes aceptados en pago o adjudicados por las autoridades fiscales, serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes del dominio privado de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos.

Todo lo antes hablado en este articulado es importante, pero para efectos de nuestra investigación, sólo nos interesan los cuatro primeros párrafos. Al analizarlos, nos damos cuenta que establecen un orden lógico entre ellos; por ejemplo, establecen que al no haberse fincado el remate en una primera almoneda, se llevará acabo una segunda, y que la base para esta será deduciendo el 20% de la señalada para la primera; así mismo, regula que de no fincarse este remate en la segunda, la autoridad fiscal podrá optar por cuatro situaciones: la primera enajenar el bien fuera de remate directamente; la segunda encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, y que puede o no adjudicarse el bien de que se trata; la tercera es aceptar el bien en pago y la cuarta adjudicárselo.

La gente que es estudiosa del derecho adquiere un gran conocimiento y al realizar la lectura de varios articulados de un mismo ordenamiento legal, fácilmente encuentra contradicciones unos con otros. Pero en nuestro tema de investigación, son obvias las contradicciones e incoherencias que existen entre el artículo 190 y el 191 del ordenamiento tributario, mismas que son traducidas en una palabra, antinomias, las cuales comentaremos, como lo mencionados en el punto anterior, en el capítulo de nuestra propuesta.

5.4.4.7 Enajenación de bienes fuera de remate

El artículo 174 del código tributario en estudio, en su segundo párrafo, nos dice lo siguiente: "Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos." Y es justamente el artículo 192 del citado ordenamiento tributario, la excepción que alude el primer numeral citado en este párrafo, es decir, es el caso que autoriza para que no se lleve la enajenación dentro de subasta pública. El cual textualmente dice:

"Artículo 192. Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. 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.

II. 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.

III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado posturas legales."

En el supuesto de la primera fracción se aprecia una enajenación voluntaria para evitar un bajo valor de los bienes al momento de ser enajenados o adjudicados a favor del fisco. En la segunda fracción, dada la naturaleza de los bienes embargados se pretende llevar a cabo esta enajenación, es por decirlo de alguna forma, es una enajenación forzosa. Finalmente, la tercera fracción, es la que nos interesa y es llevada a cabo a juicio de la autoridad fiscal, en el supuesto que los bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentados posturas legales. Pero, ¿qué no nos dice el artículo 191 del ordenamiento multicommentado, que si no se finca el

remate de los bienes embargados en una primera almoneda, se llevará a cabo una segunda?.

Al respondernos la incógnita antes planteada, nos daremos cuenta que existe una antinomia clara y rotunda entre este numeral y el artículo 191 antes comentado, ya que éste establece que al no haberse fincado el remate de los bienes en una primera almoneda, se llevará a cabo una segunda y la fracción tercera del numeral marcado con el número 192, nos da otra respuesta contraria al artículo 191.

Las antinomias formadas entre los artículos 190, 191 y 192 del código fiscal de la federación, por error del legislador que las creó, como consecuencia de su ignorancia, son lo que analizaremos más a detalle en el capítulo siguiente.

5.4.5 Aplicación del producto

Una vez que ha llevado a cabo la tercera etapa del procedimiento en estudio, es decir, que los bienes embargados por la autoridad fiscal fueron rematados, o en su caso adjudicados por la esta misma autoridad, viene lo más importante para el fisco federal, ya que con la pecunia, o sea, el dinero producto del remate, se cubrirá el crédito fiscal en el orden señalado por la ley.

Dicho orden a seguir es el siguiente:

a) Gastos de ejecución, los cuales se deducirán del 2% del crédito fiscal e incluye las siguientes diligencias:

- 1.- El requerimiento de pago del crédito adeudado al contribuyente o responsable solidario.
- 2.- Por la de embargo, incluyendo el administrativo previsto por el artículo 141, fracción V y el precautorio, previsto por el artículo 41, fracción II, del código fiscal de la federación y,

3.- Por la del remate de los bienes embargados, enajenación fuera de éste o adjudicación del fisco federal.

b) Recargos. En relación a este concepto, el artículo 21 del ordenamiento tributario multicitado nos dice lo siguiente:

“Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de la actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargo para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión...”

c) Multas.

d) Indemnización, en el supuesto de que la autoridad fiscal reciba un cheque presentado en tiempo y éste no sea pagado, lo que dará lugar al cobro del mismo y a una indemnización del 20% del valor de éste.

5.4.5.1 Bienes que causan abandono

Esta figura jurídica del abandono, se actualiza principalmente por dos circunstancias: la primera por olvido del adquirente al no retirar los bienes embargados del lugar en que se encuentren y la segunda, cuando el embargado tampoco retira los bienes que le fueron trabados del lugar en que se encuentren, previo pago del crédito o resolución favorable.

Los cuatro supuestos para que los bienes embargados causen abandono a favor del fisco federal son los siguientes:

- 1.- Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.
- 2.- Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene su devolución derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.
- 3.- Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos 18 meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.
- 4.- Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de los dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición. Se debe entender que los bienes se encuentran a disposición del interesado, a partir del día siguiente a aquel en que se le notifique la resolución correspondiente.

Por otra parte, cuando los bienes embargados ya hubieran causado abandono a las autoridades fiscales, se notificará personalmente o por correo certificado con acuse de recibo a los propietarios de los mismos, que ha transcurrido el plazo de abandono y que cuentan con quince días para retirar los bienes previo pago de los derechos de almacenaje causados. En los casos en que no se hubiere señalado domicilio o el señalado no corresponda a la persona, la notificación se efectuará a través de estrados.

Los bienes que pasen a ser parte del fisco federal al causarles abandono, podrán ser enajenados directamente por ésta o encomendarla a empresas o

instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, donarlos para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia. El producto de la venta de los bienes se destinará a pagar los cargos originados por el manejo, almacenaje, custodia y gastos de venta de los bienes que mediante reglas establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Los plazos de abandono de los cuales hablamos líneas atrás, se interrumpirán en los siguientes casos:

- a) Por la interpelación del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda. El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos de que se trata, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte la que se impugnó
- b) Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

Es sí como llegamos al final de este quinto capítulo, el cual tiene una gran importancia, ya que en éste se habló de nuestro tema de investigación y se hizo una pequeña introducción de lo que se hablará en el sexto capítulo, el cual es nuestra propuesta. Cabe mencionar que casi no existe doctrina acerca del procedimiento administrativo de ejecución, ya que en los libros de naturaleza fiscal, sólo se habla muy superficialmente del tema y ningún autor profundiza sobre éste.

CAPÍTULO SEXTO. REFORMAS SISTEMÁTICAS A LOS ARTÍCULOS 190, 191 Y 192 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFERENTES AL REMATE DE LOS BIENES EMBARGADOS POR EL FISCO

Para llevar acabo una reforma sobre uno o más artículos de algún ordenamiento legal, es importante saber si tiene o no consecuencias con otros numerales de ese mismo cuerpo normativo, es decir, hay que adecuar la o las modificaciones entre los numerales que se encuentren relacionados con los que van hacer objeto de reforma. Y si ésta es realizada tomando en cuenta lo antes mencionado no habrá problema en cuanto a su aplicación e interpretación.

6.1 Artículos 190, 191 y 192 del Código Fiscal de la Federación vigente y las antinomias entre estos numerales, en relación a una interpretación ratio legis

Este sexto capítulo es el más importante de nuestro trabajo de investigación, porque es aquí donde explicaremos las claras antinomias que existen entre estos tres numerales en estudio y expondremos nuestra propuesta de reforma. De hecho, ya empezamos a retomarlas en el capítulo anterior, justamente en los puntos 5.4.4.5 al 5.4.4.7, los cuales se encuentran dentro de las páginas 149 a la 159.

Ahora bien, este primer punto a tratar lleva por nombre: "Artículos 190, 191 y 192 del Código Fiscal de la Federación vigente y las antinomias entre estos numerales, en relación a una interpretación ratio legis". Pero, ¿qué debemos de entender por interpretación ratio legis? Primeramente comentaremos que la expresión ratio legis significa: finalidad de la ley o la razón de la ley, es decir, es llevar a cabo una relación concatenada entre artículos de un mismo

ordenamiento legal o de varios ordenamientos, con el fin de encontrar el sentido de la ley. Dicho en otras palabras, es hilar precepto con precepto entre ordenamiento u ordenamientos jurídicos. Siendo esta la forma en como se descubren las antinomias, y en específico, las de los numerales en estudio.

Inicialmente, el artículo 190 del código fiscal de la federación nos habla de la facultad preferencial adquisitoria que tiene la autoridad fiscal hacia los bienes ofrecidos en remate, la cual ya fue analizada en el capítulo quinto de este trabajo profesional, bajo el número 5.4.4.5, dentro de las páginas 149 a la 151 y que dicho numeral a la letra dice:

“Artículo 190. El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

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

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.”

En orden de ideas, el artículo 191 del código fiscal de la federación nos habla de los supuestos en caso de no fincarse el remate de los bienes embargados en la primera y segunda almoneda. Dicho numeral ya fue comentado, igualmente, en el capítulo anterior bajo el número 5.4.4.6 dentro de las páginas 151 a la 157 y que dicho artículo, que a la letra dice, prevé lo siguiente:

“Artículo 191. Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda,

cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 de éste Código.

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

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

La autoridad podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo..."

El tercer numeral en comento, lo es el artículo 192 del mismo ordenamiento tributario, el cual prevé las excepciones para que la enajenación de los bienes que fueron embargados por el fisco federal, se lleve a cabo fuera de subasta pública, el cual fue retomado y previamente analizado en el capítulo quinto del presente trabajo de investigación, previsto bajo el número 5.4.4.7 dentro de las páginas 158 y 159, y dicho numeral, a la letra dice:

"Artículo 192. Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. 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.

II. 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.

III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado posturas legales."

Es importante mencionar que el artículo 191 del ordenamiento multicitado, ha tenido una propuesta de reforma hecha por los senadores del Congreso de la Unión, la cual fue presentada en fecha veintidós de abril del año dos mil cuatro y publicada en la gaceta parlamentaria en fecha veintisiete de abril del mismo año y la cual fue turnada a la Cámara de Diputados.

En la exposición de motivos de dicha propuesta, inicialmente mencionan agilizar y dar certeza en el trámite de enajenación y adjudicación de bienes embargados por el Fisco Federal en los casos en los que no se fincó remate en la segunda almoneda. Establecer un plazo y un precio mínimo a las enajenaciones que se realizan fuera de remate directamente o a través de empresas dedicadas a dicho fin, ya que existe una omisión en dicha norma, por lo que deja en incertidumbre tanto al contribuyente ejecutado, como a las autoridades encargadas del cobro del crédito fiscal. Establecer tanto para bienes muebles como inmuebles, una sola manera de formalizar la aceptación de la dación de bienes en pago, a través de la firma del acta de adjudicación por parte de la autoridad ejecutora. Finalmente, y con el fin de simplificar la forma en la que se registran en la Ley de Ingresos de la Federación el valor de los ingresos obtenidos por la aceptación del bien en pago o la adjudicación, proponen que los mismos se registren en el momento en que dichos actos se tengan por formalizados, razón por la que también proponen derogar el octavo, noveno y décimo párrafos de artículo 191 del ordenamiento tributario.

Proponiendo, el Senado de la República, que el artículo 191 del ordenamiento tributario, quedara de la siguiente forma:

“Artículo 191. . .Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, la autoridad dentro de los tres meses siguientes, podrá enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes, sin que sea necesario que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate. El precio de

enajenación no podrá ser inferior al 50% del valor total que reflejó el bien en el avalúo que sirvió para fijar la base de remate en las almonedas.

Cuando no hubiera sido posible enajenar el bien fuera de remate dentro de los tres meses siguientes a la celebración de la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago hasta por el monto que dicho importe alcance a cubrir el crédito fiscal, para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia. De no formalizarse la aceptación del bien en pago por causas imputables al ejecutado o si la formalización fuera revocada por causas imputables al ejecutado, quedará sin efectos la aceptación del bien.

La aceptación de dación de bienes en pago se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de aceptación de dación en pago correspondiente.

I. (Se deroga).

II (Se deroga).

En el caso de bienes que por su naturaleza lo requieran para efectos registrales, el acta de aceptación de dación en pago debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en el Registro Público de la Propiedad. En el caso de que no se pueda inscribir el acta de dación en pago en el Registro Público de la Propiedad que corresponda por causas imputables al ejecutado, se revocará el acta de dación en pago correspondiente.

El valor de los ingresos obtenidos por la aceptación del bien en pago se registrará, para los efectos de la Ley de Ingresos de la

Federación, en el momento en que dichos actos se tengan por formalizados.

Octavo párrafo (Se deroga).

Noveno párrafo (Se deroga).

Décimo Párrafo (Se deroga).

Los bienes aceptados en pago por las autoridades fiscales de conformidad con lo dispuesto en este artículo, serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes del dominio privado de la nación, hasta en tanto sean destinados en los términos de las disposiciones fiscales."

Es importante señalar que aún con la propuesta de reforma al artículo 191 del código fiscal de la federación otorgada por el Senado de la República, se siguen presentando las antinomias con los artículos 190 y 192 del mismo ordenamiento legal, es decir, los legisladores siguen errando con los preceptos en estudio por no tener una buena formación profesional.

Ahora bien, al realizar una interpretación ratio legis entre los numerales en estudio, encontramos que existen varias antinomias entre aquellos, mismas que enlistaremos y explicaremos, y las cuales son las siguientes:

1.- El artículo 190 del código fiscal de la federación, nos habla la preferencia que tiene el fisco federal para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate en cualquier almoneda, y cita tres supuestos, siendo la fracción III de este numeral, la que nos habla del caso de posturas o pujas iguales, misma situación que ya está regulada y prevista por el artículo 183, cuarto párrafo, del ordenamiento jurídico multicitado y que a la letra dice: "... cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta se aceptará la primera postura que se haya recibido." Siendo así como el numeral citado da la respuesta a la fracción III del artículo 190. Pero que aun así, esta misma hipótesis tiene dos formas de resolverse, la primera nos la

señala el rubro del artículo 190, que es la adjudicación preferencial que tiene el fisco federal de los bienes objetos de remate y la segunda nos la señala el artículo 183 en su cuarto párrafo, que es la que se haya recibido primero. Antes de las reformas de enero del 2004, el numeral de la segunda respuesta, regulaba que la postura o puja a aceptarse la decidiría la suerte. Empero, con o sin reforma existe una antinomia entre el artículo 190, fracción III y el artículo 183, cuarto párrafo, del código multicitado por lo antes ya comentado.

2.- El artículo 191 del código tributario, nos dice que de no fincarse el remate de los bienes ofrecidos en una primera almoneda se llevará a cabo una segunda almoneda, en los términos del artículo 176 del mismo ordenamiento tributario, los cuales ya fueron comentados en el quinto capítulo, y además, si tampoco se fincare el remate en esta segunda, la autoridad fiscal puede enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin ser necesario que se adjudique el bien de que se trate o bien, podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo. Sin embargo, el rubro del artículo 190 nos dice que *en cualquier almoneda*, el fisco federal puede adjudicarse los bienes ofrecidos en remate actualizándose alguno de los tres supuestos ya antes citados. Al realizar una interpretación ratio legis de estos dos numerales, el primero de éstos, o sea, el 191, nos habla de un orden sistemático y secuencial a llevar, señalándonos que de no fincarse el remate en una primera almoneda, viene una segunda, y si tampoco se fincare el remate en ésta, la autoridad fiscal tiene cuatro opciones, mismas que acabamos de mencionar líneas arriba, las cuales no mencionamos para no ser repetitivos y por otra parte, el artículo 190, tajantemente nos dice que la autoridad fiscal puede adjudicarse los bienes objeto de remate *en cualquier almoneda*, sin tomar en cuenta lo regulado por el primer numeral citado, dándose como consecuencia de estos supuestos, la creación inevitable de una antinomia. Y aún con la iniciativa de reforma al artículo 191 del código tributario, propuesta por los Senadores de la República, transcrita líneas arriba, se actualiza la antinomia entre los numerales citados.

3.- El artículo 192 del código tributario, nos habla de los tres supuestos para que los bienes embargados puedan enajenarse fuera de remate, es decir, la excepción señalada a que se refiere el segundo párrafo del artículo 174 del código multicitado, el cual menciona que toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos, salvo los casos que el código autorice, siendo que el previsto en la fracción tercera textualmente nos dice: "Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado posturas legales". Percatándonos que el legislador olvidó el orden sistemático previsto en el artículo 191, en los párrafos primero, tercero y cuarto, es decir, por una parte el artículo 192 nos dice que los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, citando la fracción III, por no fincarse éste en la primera almoneda, debido a falta de posturas legales, y por otra parte, el artículo 191 nos dice que si no hay fincamiento del remate en una primera almoneda, viene una segunda almoneda, y si tampoco se rematan los bienes en ésta, viene lo comentado líneas atrás. Por lo que al realizar un análisis entre los dos numerales antes citados, nos preguntamos: ¿por qué los legisladores regulan la enajenación de los bienes fuera de remate al no fincarse éste en una primera almoneda, si todavía tiene tres opciones más, citadas y previstas en el artículo 191 del código tributario? Y la respuesta probablemente lo es por falta de preparación de los legisladores, dando como consecuencia la creación de una antinomia entre los dos numerales en comento.

4.- El artículo 190 del código fiscal de la federación nos habla de la preferencia que tiene el fisco federal para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate en cualquier almoneda, y cita tres supuestos, siendo que la fracción I de este numeral, nos dice que por falta de postores, es decir, que no hubo interesados en el remate y no se enviaron posturas por documento digital vía red. Por otra parte, como ya se comentó, el artículo 192 del ordenamiento multicitado nos habla de la enajenación de los bienes embargados por el fisco federal fuera de remate, señalando la fracción III el supuesto en que los bienes

que salieron a remate en primera almoneda, no se presentaron posturas legales, es decir, que no fueron enviadas éstas por documento digital. Ahora bien, una vez analizado lo anterior, nos hacemos las siguientes preguntas: 1.- ¿Qué no nos dice el artículo 190 del ordenamiento tributario que el fisco federal tiene preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate, por falta de postores?; luego entonces, 2.- ¿Por qué el artículo 192 del código tributario nos dice que por falta de posturas legales, es decir, que no hubo postores legales, se pueden enajenar los bienes embargados fuera de remate?. Percatándonos que para un mismo supuesto de hecho, están previstas dos soluciones que entre ellas no son compatibles. Dando como consecuencia entre estos dos numerales, una antinomia más.

5.- Finalmente, retomando lo que prevé el artículo 192, en su fracción III y lo que regula el artículo 191, en sus párrafos primero, tercero y cuarto, del mismo ordenamiento tributario, nos podemos dar cuenta que entre estos dos numerales se crean dos antinomias. La primera en el sentido de que la fracción III del artículo 192, nos dice textualmente: "Se trate de bienes que habiendo salido a remate en *primera almoneda*, no se hubieran presentado posturas legales." Mientras que el artículo 191, en sus párrafos ya mencionados, nos dicen que si no se finca el remate de los bienes embargados en una *primera almoneda*, dentro de los quince días siguientes, se llevará acabo una *segunda*, y que si tampoco se finca el remate en ésta, la autoridad puede enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin que sea necesario de que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate, aceptarlo en pago o bien adjudicárselo. Es decir, que el artículo 192, en su fracción III, no toma en cuenta lo regulado por los párrafos antes mencionados del artículo 191, y no respeta el orden establecido para cada supuesto. La segunda es el sentido que el artículo 191, en su párrafo tercero textualmente dice: "Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, *la autoridad podrá enajenar el bien fuera de remate* directamente o encomendar dicha

enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin que sea necesario de que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate". Mientras que la fracción III del artículo 192, nos dice que cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en *primera almoneda* por no haberse presentado posturas legales, los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate. Dándonos cuenta que estos dos numerales, prevén la enajenación de los bienes fuera de remate, pero si la fracción III del numeral 192, nos dice que se va a llevar a cabo cuando no se haya fincado el remate en la primera almoneda, independientemente de la razón, luego entonces por qué el párrafo tercero del artículo 191, nos dice que también se podrán enajenar fuera de remate los bienes embargados, cuando no se haya fincado el remate en la segunda almoneda, es decir, que cuando se actualiza el supuesto de la fracción III del artículo 192, no tiene razón de ser el párrafo tercero del artículo 191 del código fiscal. Creándose así a nuestro juicio, una antinomia entre estos dos numerales.

6.2 Repercusiones jurídicas por los artículos en estudio, tanto a los contribuyentes como a terceros involucrados

Antes de empezar a comentar sobre las consecuencias jurídicas que ocasionan los artículos en estudio debido a las antinomias entre ellos, haremos algunas consideraciones en general, en el sentido de las repercusiones que surgen con la creación de antinomias.

Primeramente, y citándolo como ejemplo, el juicio de amparo el cual es un recurso o juicio, dependiendo del caso, es considerado por mucha gente, no concedora del derecho, la forma legal para evadir una responsabilidad que puede ser del ámbito penal, civil, laboral, administrativo, sólo por mencionar algunas. Pero no es así, ya que el sentido teleológico del amparo es velar por el orden constitucional, lo que trae como consecuencia, para el que lo solicitó, la protección de la justicia federal y lograr un beneficio personal.

Ahora bien, el legislador, ya sea local o federal, tiene una gran responsabilidad y no hacia su partido sino al país, ya que el trabajo de ellos marca las directrices de las actuaciones del poder judicial y ejecutivo, incluyendo las del poder que representan; y al no realizar su trabajo de la forma correcta, crean, y muchas veces por ignorancia, contradicciones en la ley o leyes, lo que trae como consecuencia, siendo el caso de nuestro trabajo de investigación, la creación de antinomias. Y es por eso, que así con el juicio de amparo se vela por el orden constitucional, las personas encargadas de la creación o modificación de las leyes, ya sean locales o federales, tienen que velar por los intereses que representan, es decir, por las personas que integran la nación, las cuales son en nuestro caso, los contribuyentes o terceros involucrados en la etapa del remate del procedimiento en estudio, para no crear conflicto entre ellos y las autoridades federales hacendarias.

Ya entrando en materia, las repercusiones por las antinomias entre los artículos 190, 191 y 192 del código fiscal de la federación, para los contribuyentes y terceros involucrados son principalmente un conflicto con el fisco federal, ya que al llevar a cabo un procedimiento administrativo de ejecución derivado del no cumplimiento de las obligaciones sustantivas por parte del contribuyente o responsable solidario, y justo en la etapa del remate, la autoridad tributaria puede, y tal vez sin saber ella misma, aplicar cualquier supuesto de los artículos antes mencionados en beneficio propio. Dejando en estado de indefensión al contribuyente o terceros involucrados, perjudicando sus intereses particulares.

Sin embargo, es importante señalar que si bien es cierto que gracias a las contribuciones, llámense impuestos, aportaciones de seguridad social contribución de mejoras o derechos, el país tiene los medios económicos para sufragar los gastos necesarios que tiene el Estado con la nación, también lo es que no por eso, la autoridad fiscal deba actuar de manera arbitraria y ventajosa hacia los contribuyentes, justificándose aquella, tal vez, en la irresponsabilidad

del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en cuanto a sus obligaciones y más aún, con las ventajas que le son dotadas a causa de los errores en las leyes, producto de la falta de atención o conocimiento del legislador.

Por otra parte y a modo de ejemplificación de las repercusiones jurídicas debido a las antinomias entre los tres numerales en estudio, citaremos dos casos en concreto. El primero y más importante a nuestro juicio es en el supuesto que si al llevarse a cabo el remate de los bienes embargados en una primera almoneda no se fincó éste debido a que, posiblemente, ningún postor pujó, el rubro del artículo 191 del código fiscal de la federación nos dice que se llevará a cabo una segunda almoneda, dentro de los quince días siguientes, y en este tiempo un interesado se entera que se llevará a cabo un remate en segunda almoneda, por lo que de inmediato envía su postura por documento digital con firma electrónica avanzada a la dirección electrónica del SAT, previa transferencia electrónica del diez por ciento del valor fijado para los bienes. Y cuál es la sorpresa del interesado al encontrarse que los bienes objeto del remate ya fueron adjudicados por la preferencia que tiene el fisco federal, prevista y regulada en el artículo 190 del código tributario multicitado. A lo que el interesado en adquirir estos bienes o parte de ellos, se ve en estado de indefensión, debido a la antinomia entre los artículos 190 y 191 del código fiscal federal. El segundo caso, citamos el supuesto en que en una primera almoneda, no hubo postores interesados en adquirir los bienes objeto del remate, por lo que el contribuyente sabe que se va a convocar una segunda almoneda dentro de los quince días siguientes y que puede recuperar sus bienes que le fueron embargados proponiendo comprador antes del día que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco. ¿Y cuál es la sorpresa del contribuyente? al percatarse que sus bienes ya fueron adjudicados por el fisco federal, pues se actualizó la fracción I del artículo 190 del código tributario.

6.3 Artículo 190 del Código Fiscal de la Federación reformado

Ahora bien, llegamos a la parte más importante de nuestro trabajo de investigación, es decir, a nuestras propuestas de reforma de los tres numerales en estudio. Siendo el primero de éstos el artículo 190, en el cual suprimimos la preferencia adjudicatoria del fisco federal hacia los bienes ofrecidos en remate, así como sus tres fracciones y último párrafo, logrando así que las antinomias antes mencionadas entre este numeral vigente y los artículos 191, párrafos primero, tercero y cuarto, 192, fracción III y 183 párrafo cuarto del código multicitado desaparezcan. Incorporando el primer y segundo párrafo del artículo 191 del código fiscal de la federación y adicionando que las causas por las cuales no se fincó el remate en la primera almoneda fue por falta de postores o pujas.

Proponiendo que el artículo 190 del código fiscal de la federación quede de la siguiente manera:

“Artículo 190. Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, ***por falta de postores o pujas***, se fijará nueva fecha para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 de éste Código.

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

Y para esta propuesta de reforma, retomamos lo que cita Riccardo Guastini en relación a las antinomias: “Para resolver una antinomia hay que “eliminar” una de las normas en conflicto (o, quizás ambas)”.⁵⁴ Justificando así el porqué desaparecemos la preferencia adjudicatoria del fisco federal sobre los bienes ofrecidos en remate en cualquier almoneda.

⁵⁴ Ob. Cit. pág. 72.

6.4 Artículo 191 del Código Fiscal de la Federación reformado

El segundo de nuestros artículos en estudio es el 191 del código multicitado, en el cual, como ya se comentó, los párrafos primero y segundo ya son parte del artículo 190 (propuesto en nuestro trabajo de investigación). Adicionándole a este artículo 191, que las causas por las cuales no se fincó el remate en la segunda almoneda son por las mismas razones que en la primera, es decir, por falta de postores o pujas. Evitando así, las antinomias con el artículo 190 y entre el artículo 192, fracción III, ambos vigentes.

Proponiendo que el artículo 191 del código fiscal de la federación quede de la siguiente forma:

“Artículo 191. Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, *por las mismas razones que en la primera*, la autoridad podrá enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin que sea necesario que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate.

(sin modificación del cuarto al décimo primer párrafo del texto original).”

Hay que mencionar que la preferencia adjudicatoria que tiene el fisco federal sobre los bienes ofrecidos en remate no se ha perdido totalmente con nuestras propuestas de reforma, ya que es el mismo artículo 191 del código tributario vigente, que le otorga aún en el párrafo cuarto la oportunidad de adjudicarse los bienes objetos del remate.

6.5 Artículo 192 del Código Fiscal de la Federación reformado

Finalmente, el último artículo en estudio lo es el 192 del código fiscal de la federación, el cual nos habla de la enajenación fuera de remate de los bienes objeto del embargo. Siendo que en nuestra propuesta, modificamos la fracción III de este numeral, en el sentido que los bienes embargados se podrán enajenar fuera de remate siempre y cuando se haya llevado acabo una segunda almoneda y que en la misma no se hubieran presentado posturas legales o pujas. Evitando con esta propuesta, las antinomias con el artículo 190, así como con el artículo 191, en sus párrafos primero, tercero y cuarto, ambos numerales vigentes del código fiscal de la federación

Proponiendo que el artículo 192 del código fiscal de la federación quede del siguiente modo:

“Artículo 192. Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. (Sin modificación del texto original)

II. (Sin modificación del texto original)

III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en segunda almoneda, ***no se hubieran presentado posturas legales o pujas.***”

Es así como llegamos al final de este capítulo que también es el final de nuestro trabajo profesional, el cual esperamos sea de gran aportación para las personas que lean esta investigación.

Esperando que más doctrinarios hablen a fondo de la materia fiscal y en particular sobre el procedimiento administrativo de ejecución, ya que al estar buscando información acerca de nuestro tema ninguno de los autores que citamos profundizaban en aquel. Y recordando lo que señalamos en la

introducción en relación a que este trabajo no se realizó como requisito para, sino como una satisfacción personal y de respeto a mi profesión.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932 preveía únicamente dos preferencias adjudicatarias de la autoridad federal sobre los bienes objetos del remate y no especificaba cuántas almonedas se llevaban acabo. No existiendo antinomia alguna entre los tres numerales que regulaban lo antes mencionado. Mientras que la Ley de Justicia Fiscal de 1936 no regulaba el procedimiento administrativo de ejecución y éste era previsto por la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932.

SEGUNDA.- El Código Fiscal de la Federación de 1938 regulaba tres almonedas para el remate de los bienes embargados al contribuyente, la preferencia adjudicatoria del fisco sobre los mismos y la venta de estos bienes fuera de remate, y dichas situaciones no se encontraban viciadas de antinomia alguna por llevar un orden lógico y sistemático. Por su parte, el Código Fiscal de la Federación de 1966 seguía regulando los tres supuestos señalados por el de 1938, con la diferencia de que existía una antinomia entre la primera y segunda situación, que eran previstas por los artículos 153 y 152 respectivamente.

TERCERA.- El Código Fiscal de la Federación de 1981 seguía presentando la antinomia entre las tres almonedas para el remate de los bienes embargados al contribuyente, que era regulado ya por el artículo 191 y la preferencia adjudicatoria del fisco sobre los mismos, que era previsto por el artículo 190. Consistiendo en que, por una parte el artículo 191 preveía que si en la primera almoneda no se hubiere fincado el remate, se convocaría para una segunda y si en ésta tampoco se fincara el remate, se convocaría a una tercera almoneda, mientras que el artículo 190 hablaba de la preferencia del fisco federal para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate al darse alguno de los cuatro supuestos previstos por el mismo numeral, es decir, que se

los podía adjudicar en la primera, segunda o tercera almoneda, destruyendo la secuencia lógica que establecía el artículo 191.

CUARTA.- Dentro del mismo Código Fiscal de la Federación de 1981 existía una segunda antinomia entre el artículo 190 y el párrafo final del artículo 183, la cual consistía en que la fracción III del 190 era un supuesto para que el fisco federal se pudiera adjudicar los bienes ofrecidos en remate, siendo éste el caso de posturas o pujas iguales, mientras que el último párrafo del artículo 183 regulaba que en el caso de posturas o pujas iguales sería la suerte la que decidiría quién de los postores se quedaría con los bienes objetos del remate. Siendo que ambos artículos preveían dos hipótesis iguales y resolvían cada uno de forma distinta.

QUINTA.- Con las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación en los años 1985 y 1986 se creó una antinomia entre los artículos 191 y 192, fracción III, la cual consistía en que el primer numeral citado regulaba que al no fincarse el remate en la primera almoneda, se convocaría para que se llevara a cabo una segunda, mientras que el segundo artículo nos hablaba de los bienes que podían enajenarse fuera de remate, y su fracción tercera establecía que cuando se tratara de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se fincare el mismo, dejando de observar y respetar dicho numeral el orden establecido por el artículo 191. Y se seguían conservando las dos antinomias señaladas en la conclusión cuarta y quinta.

SEXTA.- El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regula todo lo concerniente a todos los ingresos -refiriéndonos a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y derechos- su aplicación, cumplimiento, cumplimiento forzado y las sanciones por su no observancia, derivados de una relación jurídica-tributaria entre el sujeto activo - el Estado- y el sujeto pasivo -el contribuyente en sus diversas modalidades-. Mientras que el Derecho Financiero es el conjunto de normas que regulan la

actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones. Y el Derecho Tributario es una rama del Derecho Financiero dedicada a determinar las contribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales, regulando en sí a la contribución o tributo mismo.

SÉPTIMA.- En el sistema jurídico se presenta una antinomia cada vez que en un caso concreto es susceptible de dos diversas y opuestas soluciones con base en normas presentes en el sistema. Y por otra parte la exégesis jurídica es un método de interpretación directa de la normatividad del derecho, que nos facilita llevar a cabo un mejor entendimiento de la norma, así como descubrir, prevenir o solucionar lagunas o antinomias.

OCTAVA.- Del ejercicio de las facultades de comprobación fiscal llevadas a cabo por la autoridad, se da como consecuencia, entre otras cosas, la determinación de un crédito fiscal a favor del fisco federal. Entendiéndose por aquél el derecho de percepción a una cantidad de dinero, en fecha determinada, a favor del Estado o de sus organismos descentralizados que nace por disposición de la ley, independientemente de que se haya o no determinado en cantidad líquida. Y por otra parte el procedimiento administrativo de ejecución es la forma legal para hacer efectivo ese crédito que no ha sido garantizado o pagado dentro del término legal de cuarenta y cinco días.

NOVENA.- Entre los artículos 190 y 191, párrafos primero, tercero y cuarto del Código Fiscal de la Federación existe una primera antinomia, la cual consiste en que el 191, en los párrafos antes mencionados, nos hablan de un orden sistemático y secuencial a llevar, ya que refieren que de no fincarse el remate en una primera almoneda, viene una segunda, y si tampoco se fincare el remate en ésta, la autoridad fiscal podrá enajenar el bien fuera de remate directamente,

encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin ser necesario que se adjudique el bien de que se trate, aceptar el bien en pago o adjudicárselo y por otra parte, el artículo 190 tajantemente refiere que la autoridad fiscal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes objeto de remate en cualquier almoneda, sin tomar en cuenta lo regulado por los tres párrafos del primer numeral citado.

DÈCIMA.- Por otra parte, entre los artículos 192, fracción III y 191 párrafos primero, tercero y cuarto del Código Fiscal de la Federación existe una segunda antinomia, ya que al regular el primer numeral en comento la posibilidad de enajenar fuera de remate los bienes embargados, señalando la fracción III que cuando se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda no se hubieran presentado posturas legales, dejando de observar esta fracción el orden lógico y sistemático previsto en el artículo 191, en sus párrafos antes citados y ya comentados en la conclusión que antecede.

DÈCIMA PRIMERA.- De igual forma, entre los artículos 190, fracción I y 192 fracción III, del Código Fiscal de la Federación existe una tercera antinomia, toda vez el primer numeral al hablamos de la preferencia que tiene el fisco federal para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate en cualquier almoneda, y justamente la fracción I del mismo nos dice que por falta de postores lo puede llevar a cabo, se contrapone a lo que regula el artículo 192, el cual nos habla de la enajenación de los bienes embargados por el fisco federal fuera de remate, señalando la fracción III que se hará así cuando los bienes que salieron a remate en primera almoneda, no se hubieren presentado posturas legales, es decir, que no hubo postores legales, ya que para un mismo supuesto de hecho, están previstas dos soluciones que entre ellas no son compatibles.

DÈCIMA SEGUNDA.- De igual manera, entre los artículos 192, fracción III y 191, exclusivamente con el párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación existe una cuarta antinomia, dado que el artículo 191 en el párrafo antes citado,

establece que si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, la autoridad podrá enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin que sea necesario de que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate, mientras que la fracción III del artículo 192, establece que también la autoridad podrá enajenar los bienes fuera de remate, pero al no haberse fincado el mismo en la primera almoneda.

DÉCIMA TERCERA.- A pesar de la propuesta de reforma hecha por el Senado de la República de fecha veintidós de abril del año dos mil cuatro para el artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, éste sigue viciado de antinomias con los artículos 190 y 192, fracción III, del mismo ordenamiento legal.

DÉCIMA CUARTA.- Los artículos 190, 191 y 192 del Código Fiscal de la Federación vigente, deben de ser reformados por estar viciados de antinomias entre ellos mismos, y con dichas reformas pretendo que entre los tres artículos en comento haya una armonía jurídica, un orden lógico y sistemático, y sobre todo que al aplicarles la figura de la exégesis jurídica, no haya problema ni duda alguna. Es por lo que se propone que los numerales en estudio queden de la siguiente manera:

“Artículo 190. Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, *por falta de postores o pujas*, se fijará nueva fecha para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los términos del artículo 176 de éste Código.

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

“**Artículo 191.** Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, *por las mismas razones que en la primera*, la autoridad podrá enajenar el bien fuera de remate directamente o encomendar dicha enajenación a empresas o Instituciones dedicadas a la compraventa o subastas de bienes, sin que sea necesario que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate (sin modificación del cuarto al décimo primer párrafo del texto original).”

“**Artículo 192.** Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. (Sin modificación del texto original)

II. (Sin modificación del texto original)

III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en segunda almoneda, *no se hubieran presentado posturas legales o pujas.*”

DÉCIMA QUINTA.- Finalmente, por antinomia debemos de entender el error creado por el legislador al colocar para dos o más hipótesis (entendiéndose éstas como artículos de una norma legal vigente) igual número de soluciones que se contraponen entre sí, creando un problema de aplicación a la norma, resultado de una interpretación ratio legis a la misma.

BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

ANDREOZZI, Manuel. Derecho Tributario Argentino, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1951, pp. 352.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal I, Ed. Iure, Colección de Textos Jurídicos, México 2001, pp. 413.

-----, Derecho Fiscal II, Ed. Iure, Colección de Textos Jurídicos, México, 2001, pp. 468.

CISNEROS FARÍAS, Germán. La interpretación de la Ley, tercera ed., Ed. Trillas, México, 2003. pp. 163.

-----, Lógica jurídica, Ed. Porrúa, México, 2003, pp. 155.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. Ensayos jurídicos en materia tributaria, colección ensayos jurídicos, Ed. Themis, México, 1993, pp. 298.

DE LA CUERVA, Arturo. Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1999, pp. 331.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, vigésima quinta ed., Ed. Porrúa, México, 2003, pp. 1025.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, cuarta ed., Ed. Limusa, México, 2003, pp. 223

DÍAZ GONZÁLEZ, Luis Raúl. Temas fiscales selectos, los procedimientos fiscales, segunda ed. Ed. Gasca SICCO, México 2004, pp. 167.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo. Derecho Civil, cuarta ed., Ed. Porrúa, México 1994, pp. 701.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, José Refugio. Derecho Fiscal, Ed. McGrawHill, México, 1998, pp. 454.

FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. Código Fiscal de la Federación, comentarios y anotaciones, Ed. Gasca SICCO, México, 2004, pp. 579.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, Vol. I, cuarta ed., Ed. Desalma, Buenos Aires, 1987.

GUASTINI, Riccardo. Estudios sobre la interpretación jurídica, traducido por Marina Gascón y Miguel Carbonell. quinta ed., Ed. Porrúa, México, 2003, pp. 137.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Facultades de Comprobación Fiscal, segunda ed., Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 340.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal, segunda ed., Ed. Oxford, México, 2002, pp. 309.

SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, cuarta ed., Ed. Porrúa, México, 2004, pp. 613.

SANCHEZ PIÑA, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, quinta ed., Ed. PAC S. A de C. V, México, pp. 132.

VÁZQUEZ ALFARO, José Luis. Evolución y perspectiva de los Órganos de Jurisdicción Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1991, pp. 294.

METODOLOGÍA Y REDACCIÓN

ARELLANO GARCÍA, Carlos. Métodos y técnicas de la investigación jurídica, Ed. Porrúa, México, 1999, pp. 444.

ARGUDIN, Yolanda y LUNA, María. Aprender a pensar leyendo bien, habilidades de lectura a nivel superior, tercera ed., Ed. Plaza y Valdez, México, 2003, pp. 260.

BAENA PAZ, Guillermina María Eugenia y MONTERO OLIVARES, Sergio. Tesis en treinta días, lineamientos prácticos y científicos., Ed. Mexicanos unidos, México, 2000, pp. 100.

MATEO MUÑOZ, Agustín. Ejercicios ortográficos, cuadragésima séptima ed., Ed. Esfinge, México, 2001, pp. 271.

WITKER, Jorge. La investigación jurídica, Ed. McGraw-Hill, México, 1998, pp. 94.

-----, Técnicas de investigación jurídica, Ed. McGraw-Hill, México, 1996, pp. 86.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932
Ley de Justicia Fiscal de 1936
Código Fiscal de la Federación de 1938
Código Fiscal de la Federación de 1966
Código Fiscal de la Federación de 1981
Código Fiscal de la Federación vigente
Código Civil para el Distrito Federal
Reglamento del Código Fiscal de la Federación
Ley del Servicio de Tesorería de la Federación
Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

ECONOGRAFÍA

Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano, histórica ed. Ed. Porrúa, México, 2004.

Diccionario Enciclopédico Hispano-Americano, Tomo II., Montaner y Simón Editores, Barcelona, 1887.

Diccionario Soviético de Filosofía, Ediciones Pueblos Unidos, Montevideo, 1965.

HEMEROGRAFÍA

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACIÓN-UNAM. "Tu Firma y Factura Electrónica". Nuevo Consultorio Fiscal, México, número 359, 1ra quincena de agosto, 2004, pp. 89.

OTRAS FUENTES

Internet <http://www.sat.gob.mx> 27 de junio del año 2004.