



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

CAMPUS ARAGÓN

**VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE
SEGURIDAD JURÍDICA Y DE LEGALIDAD
EN EL REQUERIMIENTO DE PAGO Y
EMBARGO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

P R E S E N T A :

MINERVA MARTÍNEZ HERNÁNDEZ

ASESOR:

LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN

BOSQUES DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO

2006



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.

DEDICATORIAS

A mis padres Yolanda y Gabriel, por todo el apoyo que he recibido de ellos, por la confianza que han depositado en mi y por aquellos valores que me han enseñado.

A mis hermanos Nubia, Isela, Gabriel y Zayra, por ser parte de mi vida y el principal aliciente para seguir adelante.

A toda mi familia, tíos, primos, sobrinos, abuelos, especialmente a mi tío Raymundo y a mi tío Aquileo, quienes con sus consejos y apoyo contribuyeron a que este momento llegara.

A Violeta Portilla, yo sé que en este momento realmente importante para mi tu estarías disfrutando conmigo de este éxito. Siempre estarás presente amiga.

A mis amigos Paty, Irma, Adriana, David y Gonzalo, por ser parte de mi historia; estoy agradecida de tener su amistad y saber que cuento con personas como ustedes.

A Valeria Romero, Beatriz Lorena y Ana Lilia Ochoa, sin importar el haberlas conocido en diferentes etapas de mi vida, les agradezco sus consejos, apoyo, comprensión y la gran amistad que me brindan.

A los abogados José Francisco Razo, José Luis Abad, Víctor Hugo, Elsa, Vicente y Rafa, que me han enseñado que en el desempeño de la abogacía son importantes los valores, los conocimientos, una gran pasión para ser grande y por enseñarme que cuando se tiene un verdadero equipo, se pueden lograr muchas cosas.

Al Licenciado Meinardo Cándido Tecpa, no tengo palabras para agradecer cuanto me ha enseñado, por apoyarme, por brindarme todo ese cariño, confianza, respeto y por creer en mi.

A Antonio que, a pesar de la distancia, ha sido durante mucho tiempo el motor para superarme en la vida, gracias por tu apoyo, por la confianza y el amor que me has brindado.

Al Licenciado GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN, mi asesor en este trabajo, por compartirme sus conocimientos y ayudarme a alcanzar esta meta.

Al H. Jurado, reconozco su trabajo y esfuerzo, al mismo tiempo que agradezco el tiempo dedicado durante este proceso de mi titulación.

A todas aquellas personas que de una u otra forma contribuyeron para que llegara este momento.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO GRACIAS.

ÍNDICE

PÁGINA

INTRODUCCIÓN	I
---------------------------	----------

CAPÍTULO PRIMERO. GENERALIDADES.

1.1	La actividad financiera del Estado.....	1
1.2	Los ingresos del Estado.....	4
1.2.1	Contribuciones.....	9
1.2.2	Aprovechamientos.....	9
1.2.3	Productos.....	11
1.2.4	Accesorios.....	13
1.3	Las contribuciones.....	13
1.3.1	Concepto.....	13
1.3.2	Clasificación.....	16
1.3.2.1	Impuestos.....	16
1.3.2.2	Derechos.....	19
1.3.2.3	Aportaciones de seguridad social.....	23
1.3.2.4	Contribuciones de mejoras.....	26
1.3.3	Accesorios legales.....	28
1.3.3.1	La multa.....	29
1.3.3.2	Los recargos.....	31
1.3.3.3	Los gastos de ejecución.....	33
1.4	Marco jurídico de las contribuciones.....	35
1.4.1	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	35
1.4.2	Tratados Internacionales.....	39
1.4.3	Código Fiscal de la Federación.....	40
1.5	La garantía de seguridad jurídica y de legalidad.....	42
1.6	El auxilio de la fuerza pública.....	43

CAPÍTULO SEGUNDO. LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA, LA OBLIGACIÓN FISCAL Y SU CUMPLIMIENTO

2.1	La relación jurídico tributaria.....	46
2.2	Nacimiento de la obligación fiscal.....	47
2.2.1	Obligación sustantiva.....	48
2.2.2	Obligación formal.....	49
2.3	El hecho imponible de la obligación fiscal.....	49
2.4	El hecho generador de la obligación fiscal.....	50
2.5	Elementos de la obligación tributaria.....	51
2.5.1	El sujeto activo.....	51

2.5.2	El sujeto pasivo.....	52
2.5.3	El domicilio.....	54
2.5.3.1	Definición de domicilio.....	54
2.5.3.2	Efectos del domicilio.....	55
2.5.3.3	Clases de domicilio.....	56
2.5.3.4	El domicilio fiscal.....	56
2.6	Determinación de la obligación fiscal.....	58
2.7	Exigibilidad de la obligación fiscal.....	63
2.8	Extinción de la obligación fiscal.....	64
2.8.1	El pago.....	64
2.8.2	La compensación.....	65
2.8.3	La condonación.....	67
2.8.4	La cancelación.....	69
2.8.5	La prescripción.....	71
2.8.6	La caducidad.....	73

CAPÍTULO TERCERO. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1	Proceso y procedimiento.....	75
3.2	Concepto de procedimiento administrativo de ejecución.....	75
3.3	El procedimiento administrativo de ejecución.....	78
3.3.1	Etapas del procedimiento administrativo de ejecución.....	78
3.3.1.1	Requerimiento de pago.....	78
3.3.1.2	El embargo.....	86
3.3.1.3	El remate.....	94
3.3.1.4	Aplicación del producto.....	103
3.3.2	Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.....	104
3.3.2.1	Por pago.....	106
3.3.2.2	Por cancelación del crédito.....	107
3.3.2.3	Por medios de defensa interpuestos.....	107
3.4	El auxilio de la fuerza pública.....	112

CAPÍTULO CUARTO. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 162 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1	Las garantía de seguridad jurídica.....	113
4.2	El acto administrativo.....	123
4.3	Facultades de comprobación de la autoridad administrativa...	126
4.4	Facultad de la autoridad administrativa para solicitar el auxilio de la fuerza pública.....	129
4.5	Indefensión del contribuyente.....	134
4.6	Análisis del artículo 162 del Código Fiscal de la Federación...	140

4.7	Modificación del artículo 162 del Código Fiscal de la Federación. PROPUESTA.....	143
	Conclusiones.....	146
	Bibliografía.....	151

INTRODUCCIÓN

Todos sabemos que en nuestro país impera un estado de derecho. Es muy fácil imaginar lo que sucediera si cada individuo pretendiera actuar con sus propias reglas e invadiendo la esfera de otro individuo. La historia nos ha enseñado que para toda época, para todo periodo, debió regir un sistema que permitiera a la sociedad interactuar logrando la común unidad, y así proveer al grupo de satisfactores.

Más aún, al ir creciendo la población, debió ser necesario establecer una forma de gobierno; seguramente es aquí donde revolucionó el Estado en su máxima expresión. Así entonces, encontramos que para que existiera un Estado debían también existir los elementos de éste que son una población, un territorio y un gobierno. Una vez organizado el Estado, se crean una serie de principios que se consideran pilares; estos principios se consagran en el documento más importante de cada Nación; en nuestro país es denominado Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Este ordenamiento supremo organiza al Estado, otorga protección al gobernado, señala los límites de los gobernantes e indica la forma en que ha de subsistir el país; es aquí en que comienza nuestro tema de estudio.

Para que un Estado subsista se necesita el capital económico, siendo a través de los impuestos que el Estado se aviene de recursos que permiten realizar el gasto público. La constitución señala expresamente que todos los mexicanos deben contribuir al gasto público.

Efectivamente, cuando el gobernado realiza actividades que le generen ingresos, debe éste ser inscrito en un padrón de contribuyentes a efecto de realizar la contribución correspondiente por la ganancia o lucro que él obtiene producto de su trabajo y así contribuir al gasto público.

El Estado como ente coactivo le exige al contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, valiéndose de medios legales y apegados a derecho.

El presente trabajo de tesis pretende realizar un estudio de una de las formas en que el Estado ejerce su facultad coactiva en el procedimiento denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución, analizando si efectivamente se viola el principio seguridad jurídica y de legalidad constitucional, cuando es autorizado el auxilio de la fuerza pública en el requerimiento de pago y embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución en materia fiscal en el ámbito federal.

Esta investigación está conformada por cuatro capítulos; el primero de ellos habla de las generalidades de las contribuciones donde se da un breve análisis de temas considerados base en materia fiscal.

El segundo capítulo habla de la relación jurídico tributaria, la obligación fiscal y su cumplimiento; señala de dónde nace la obligación entre el gobernado y el Estado para colocarse en la situación jurídica o de hecho que genera la obligación fiscal. El tercer capítulo, explica lo que es el procedimiento administrativo de ejecución, abordando todas y cada una de sus etapas.

A mayor detalle, en el capítulo cuarto se analiza el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación donde se profundiza el tema de estudio. Éste abordará la problemática que se presenta al momento de que la autoridad ejecutora realiza las diligencias que considera pertinentes para aplicar su facultad coercitiva, esto es, con la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, analizando en qué puntos se viola la garantía de seguridad jurídica y de legalidad.

Cabe señalar que para la mejor comprensión de la postura planteada, durante el desarrollo del tema partimos de lo general, es decir, del estudio de los conceptos fiscales básicos, así como del estudio del procedimiento administrativo de ejecución, para llegar, en forma particular, al estudio y análisis de la solicitud del auxilio de la fuerza pública. Así mismo, se utilizó el método analítico, mediante el

cual se desmembró el procedimiento administrativo de ejecución para conocer sus efectos y causas.

CAPÍTULO PRIMERO

GENERALIDADES

1.1 LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

El Estado desarrolla una serie de funciones indispensables para el cumplimiento de los fines que, precisamente, constituyen su justificación como ente político, y para ello, requiere de medios que permitan sufragar los gastos para la satisfacción de las necesidades colectivas. Para obtener estos medios, fundamentalmente económicos, el Estado desarrolla una actividad que le permite apropiarse de los recursos materiales necesarios para la cobertura de dichas necesidades.¹

“A través de la actividad financiera el Estado se apropiará de los recursos materiales necesarios para satisfacer las necesidades colectivas o públicas, entendiendo por ellas las que fueron calificadas como tales, como resultado de una decisión política que tiene su expresión en el presupuesto de egresos autorizado por la Cámara de Diputados.”²

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:
IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.”

“La actividad financiera del Estado es el universo de acciones y actos por cuyo medio éste obtiene recursos para realizar el gasto público y la manera como éstos

¹ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Tercera edición, editorial Porrúa, México. 1999, pág.1.

² Ibid. Pág 3.

se administran, o sea, la obtención de medios económicos y su inversión en la atención de las necesidades generales de la población y las propias del Estado.”³

Existen cuatro conceptos vinculados entre sí que tienen relación con la actividad financiera del Estado, como son: la necesidad pública, los servicios públicos, el gasto público y los recursos públicos. La actividad financiera del Estado es la función que éste desarrolla para procurarse los *recursos* necesarios y estar en condiciones de sufragar los *gastos públicos*, destinados a satisfacer las *necesidades* colectivas a su cargo, mediante la prestación de los *servicios públicos* correspondientes. Así mismo, esta actividad se desenvuelve dentro de la administración pública y tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades colectivas.⁴

En análisis de los cuatro conceptos básicos que integran el concepto, tenemos lo siguiente:

- Necesidad Pública. Es aquella que nace a la vida colectiva y cuya satisfacción se logra a través de la actuación del Estado; y, para que el Estado esté en condiciones de hacer frente a las necesidades públicas, dicta los preceptos normativos cuya finalidad es regular la conducta social recíproca.
- Servicio Público. Es la actividad que realiza el Estado a través de uno de los elementos que lo integran, el gobierno, y que tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades públicas.
- Gasto Público. Es la erogación, generalmente en dinero, que se realiza por el Estado en virtud de ley, tendiente a la satisfacción de una necesidad pública.
- Recurso Público. Son los medios que obtiene el Estado, provenientes de la explotación de sus bienes patrimoniales, del patrimonio de los particulares o del ejercicio del crédito público, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le han sido otorgadas.

³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Tercera edición, editorial Harla, México, 1997, pág. 6.

⁴ PONCE GÓMEZ, Francisco. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio, México, 2002, pág. 10.

Para la mayoría de los tratadistas, dentro de la actividad financiera del Estado suceden tres etapas sustanciales:

- a) La obtención de ingresos, los que obtiene el Estado cuando logra ganancias por medio de sus productivas empresas y por el ejercicio de actividades industriales y comerciales dentro del derecho privado (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), o bien, por actividades realizadas dentro de la esfera del derecho público, como son los que percibe por diversos tipos de tributos.⁵
- b) La administración, gestión y manejo de los recursos obtenidos, derivados de su actuación en cualquiera de sus dos personalidades, como ente de derecho público o como sujeto de derecho privado.
- c) Las erogaciones necesarias para la realización de las múltiples y variadas atribuciones, actividades y finalidades tanto propias como de la colectividad que el Estado tiene a su cargo, para el sostenimiento de las funciones públicas, la prestación de los servicios públicos y realización de otras actividades del Estado.

La actividad financiera del Estado cubre diversos aspectos, a saber:

- Aspecto económico. Es incuestionable que la actividad financiera posee un aspecto económico por cuanto se ocupa de la obtención o inversión de recursos económicos, necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado.
- Aspecto político. El Estado, en los casos en que así se proceda, tiene a su alcance el poder de supremacía o imperio para procurarse los elementos que requiere para estar en condiciones de cumplir sus fines.
- Aspecto jurídico. Este aspecto es importante, ya que la actividad financiera se regula por el derecho objetivo; por tanto, el estudio del

⁵ Dentro de nuestro régimen de derecho se permite operar al Estado con una doble personalidad: la de Derecho Público, en donde el Estado es titular del derecho subjetivo de soberanía, y la de Derecho Privado, en donde éste es el titular de derechos y obligaciones de carácter patrimonial.

aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado comprende al derecho financiero.

● Aspecto sociológico. Por último, la actividad financiera del Estado tiene aspectos sociológicos porque el régimen de las contribuciones y de los gastos públicos ejerce una determinada influencia sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado.⁶

Existe una ciencia que se encarga de la actividad financiera del Estado, ésta se ha denominado Ciencia de las Finanzas Públicas, que es aquella 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 existentes, que guarden relación con tal actividad.⁷

El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado. Esta rama de derecho se ha dividido a su vez en Derecho Fiscal (obtención de recursos), Derecho Patrimonial del Estado (administración de los recursos) y Derecho Presupuestario (erogación de los recursos).

1.2 LOS INGRESOS DEL ESTADO.

“La actividad financiera, por su propia naturaleza, es de carácter instrumental; ingresos y gastos no constituyen un fin en sí mismos, pues sólo son un instrumento para lograr los fines del Estado.”⁸

José Juan Ferreiro Lapatza, señala que son ingresos públicos las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines.⁹

⁶ GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Treceava edición, editorial Porrúa, México, 1985, pág 6-8.

⁷ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Segunda edición, editorial Cárdenas, México, 1999, pág.13.

⁸ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Op. cit., pág. 217.

⁹ José Juan Ferreiro Lapatza citado por CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Op. Cit. Pág. 218

En términos similares, Giuliani Fonrouge sostiene que es preferible concebir a los ingresos públicos en sentido lato como “Las entradas que obtiene el Estado, preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole económico social”.¹⁰

Las clasificaciones de los ingresos del Estado, de carácter doctrinario, que más se adaptan a nuestra legislación son las formuladas por Luigi Einaudi y Rafael Bielsa.¹¹

● Clasificación de Luigi Einaudi:

1. Ingresos derivados de impuestos. Son las prestaciones de carácter económico que se establecen en ley, a cargo de los particulares para costear los gastos del Estado.

2. Ingresos no derivados de impuestos. Entre los que señala:

a) Los precios políticos. Son las cantidades que el Estado establece por un servicio administrativo o bien de su propiedad, cuando el precio fijado está muy por debajo del costo real del mismo, es decir, que se determinó así en atención a consideraciones políticas, como por ejemplo, el precio de los productos de primera necesidad, enajenados por la Comisión Nacional de Subsistencias Populares. Como se puede apreciar en esta clase de productos o servicios prestados por el Estado, por conducto de un organismo descentralizado, el precio de los productos es menor que el del mercado, atendiendo no a consideraciones económicas, sino políticas.

b) Los precios públicos. Son los que establece el Estado, por la prestación de servicios o bienes en los que ejerce monopolios, por lo tanto, los fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares, como

¹⁰.Id.

¹¹ Luigi Einaudi y Rafael Bielsa citados por FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw Hill, México, 1998, pág. 141.

por ejemplo, el precio de la gasolina, del servicio telegráfico, de energía eléctrica. De los ejemplos anteriores tenemos que al ejercer monopolio el Estado en la prestación de esta clase de servicios o bienes, y por consecuencia no tener competencia de los particulares, el precio lo fija libremente.

- c) Los precios cuasi-privados. Son los que el establece el Estado cuando tiene interés en que no se haga uso desmedido del servicio o bien, que pueden obtener tanto el Estado como los particulares. Por ejemplo, el precio de los bienes derivados de la explotación o producción minera. Esta clase de bienes puede obtenerse tanto del Estado como de los particulares, el precio lo fija el Estado, con el fin de controlar el uso de los mismos.
- d) El precio privado. Es el que se presenta cuando el Estado presta sus servicios o explota bienes de su propiedad, que también pueden adquirirse de particulares, y el precio que se exige es privado, en virtud de que éste no lo fija el Estado, sino la demanda que en el mercado exista. Por ejemplo, las tarifas del servicio de correos. A esta clase de ingresos nuestra legislación los denomina *productos*, independientemente de cómo se determine su monto.

● Clasificación de Rafael Bielsa.

Para este tratadista los ingresos del Estado se clasifican en tres grupos, tomando en consideración al ente que los percibe, la permanencia del ingreso según el ejercicio fiscal y el origen de los mismos:¹²

- a) Ingresos nacionales, estatales y municipales. La primera clasificación atiende al ente u órgano que percibe los ingresos, ya se trate de la federación, las entidades federativas o de los municipios.
- b) Ingresos ordinarios y extraordinarios. Esta clasificación atiende a los ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, autorizados por el presupuesto de ingresos, o sea los ordinarios, y los extraordinarios; como

¹² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 142.

su nombre lo indica, son establecidos y destinados a sufragar gastos no previstos en el presupuesto de ingresos.

- c) Originarios y derivados. La tercera clasificación considera los ingresos cuando provienen del ente público, o sea, por la explotación de tierras y aguas, enajenación de bienes muebles o inmuebles, a estos ingresos también se les denomina "producto". Se consideran derivados cuando provienen del patrimonio de los particulares, o sea propiamente las contribuciones.

- Clasificación de Francisco Cárdenas Elizondo:

- a) Ingresos ordinarios e ingresos extraordinarios. Esta clasificación financiera de los ingresos públicos del Estado es una de las más conocidas, y en términos generales, podemos afirmar que tiene su origen en la concepción clásica de la Hacienda Pública, conforme a la cual el Estado debía cubrir sus erogaciones ordinarias con igualmente ingresos de tipo ordinario, y sólo se permitía allegarse ingresos extraordinarios, cuando se presentaran gastos imprevisibles, como sucede en el caso de guerras, catástrofes, etc.
- b) Ingresos originarios y derivados. En general, se sostiene que los ingresos originarios son aquellos que proceden del mismo patrimonio del Estado y que son obtenidos en forma similar a como podría hacerlo un particular. De esta manera, se puede afirmar que la figura jurídica de los productos consignada en el Código Fiscal de la Federación, corresponde a esta concepción de los ingresos originarios. Son ingresos derivados, por exclusión, todos los que no tienen la categoría de ingresos originarios, quedando comprendidos, en consecuencia, aquellos provenientes de impuestos, derechos, contribuciones especiales, aportaciones de seguridad social, aprovechamientos y empréstitos.
- c) Tributarios y no tributarios. Los ingresos públicos que deben ser considerados como tributarios, son aquellos que tienen su origen en una relación jurídico tributaria, es decir, los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y los accesorios de

las contribuciones. Como consecuencia de lo anterior podremos considerar como ingresos no tributarios, por exclusión, a todos los no comprendidos en la primera categoría y que corresponden a los conceptos de productos, aprovechamientos y a la utilización del crédito público.

“La clasificación de los ingresos del Estado mexicano, se hace atendiendo a los tres entes que están autorizados constitucionalmente para percibir al producto de las contribuciones y otros ingresos que se establezcan a su favor, o sea, la Federación los Estados y los Municipios.”¹³

El Código Fiscal de la Federación clasifica a los ingresos del Estado en :

- Contribuciones.
- Aprovechamientos.
- Productos.
- Accesorios de las contribuciones.

Estos rubros se abordarán con detenimiento en el transcurso de esta investigación.

1.2.1 CONTRIBUCIONES.

Las contribuciones constituyen el renglón más destacado dentro de los recursos económicos con los que cuenta el Estado para cumplir con sus fines.

¹³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Loc. Cit. Pág. 143.

La utilización del término contribución en nuestro país deriva del mismo texto constitucional, y a partir del actual Código Fiscal de la Federación se realiza la primera clasificación legislativa de este tipo de ingreso público, incluyendo a los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. En este sentido se puede afirmar con validez que, doctrinalmente, el término contribución equivale al de tributo.¹⁴

De este tema se hablará más ampliamente en el punto 1.3.

1.2.2 APROVECHAMIENTOS.

“Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”¹⁵

“La descentralización administrativa es una forma de organización que adopta, mediante una ley, la Administración Pública, para desarrollar actividades que competen al Estado o que son de interés general en un momento dado, a través de organismos creados especialmente para ello, dotados de personalidad jurídica, patrimonio propio y régimen jurídico propio.”¹⁶

El artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal señala lo siguiente:

“Artículo 45. Son organismos descentralizados las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.”

¹⁴ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Loc. Cit. Pág. 229.

¹⁵ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. cit., pág. 177.

¹⁶ ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General de derecho administrativo. Decimoquinta edición, editorial Porrúa S. A., México, 2000, pág. 489.

El artículo 3° del código Fiscal de la Federación define:

“Artículo 3°.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen con relación a aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

Los aprovechamientos no son una categoría específica de ingresos públicos, y mucho menos de contribuciones, sino una clasificación que recibe los ingresos heterogéneos que no se pueden reducir a los definidos en los artículos 2° y 3° del Código Fiscal.¹⁷

“Los aprovechamientos son definidos por exclusión, esto es, como ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.”¹⁸

1.2.3 PRODUCTOS.

“Los productos son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado.”¹⁹

¹⁷ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Quinta edición, editorial Cárdenas, México, 1980, pág. 308.

¹⁸ Id.

¹⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. cit., pág. 179.

Con la existencia de esta fuente de ingresos, se confirma que el Estado está dotado de una doble personalidad, esto es, que puede actuar como autoridad con poder de mando, lo que se manifiesta claramente cuando establece y cobra los impuestos. Asimismo, puede llevar a cabo actos dejando a un lado su investidura de autoridad, caso en que se desarrolla como un particular o sea, realizando actividades que no corresponden a sus funciones de derecho público, lo que se observa en los contratos de arrendamiento que celebra como arrendador, respecto de bienes inmuebles que destina a la instalación de oficinas para alguna de sus dependencias.²⁰

El párrafo tercero del artículo 3° del Código Fiscal de la Federación define:

“Artículo 3°. Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.”

El concepto de producto se divide en dos clases que son:²¹

1. Contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado;
2. Contraprestaciones por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado del Estado. Esta clase de bienes están enumerados en el artículo 3° de la Ley General de Bienes Nacionales.

El Estado, tratándose de estas contraprestaciones, celebra contratos con los particulares para prestarse bienes o servicios recíprocamente. En la anterior situación, el Estado actúa como persona privada y sus derechos y obligaciones se rigen por las estipulaciones del contrato, los cuales no son propiamente objeto de estudio de Derecho Fiscal, ya que en esos casos, el Estado no obtiene ingresos por la aplicación de una ley fiscal. Por lo anterior, las contraprestaciones derivadas

²⁰ Ibid., pág. 180.

²¹ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Loc. cit., pág. 304.

de productos no son créditos fiscales, por lo que no quedan incluidos en el concepto que de éstos nos da el artículo 4° del Código Fiscal.²²

Debe considerarse que el legislador no contempla la coercitividad de hacer efectivo esta clase de ingresos al señalar en el último párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación lo siguiente:

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

“Los contratos y concesiones celebrados entre el Estado en su carácter de persona privada por una parte y los particulares por la otra, se rigen preferentemente por el derecho privado, con las modalidades del derecho administrativo. Lo estipulado en los contratos celebrados por la autoridad y particulares, al igual que los celebrados únicamente entre particulares deben acatar ineludiblemente disposiciones de derecho común, como es que tengan un objeto lícito, o sea, que no contrarié las leyes del orden público.”²³

De la segunda parte del concepto de los productos, que es cuando éstos provienen del uso, aprovechamiento o enajenación de los bienes del dominio privado del Estado, se tiene que el uso o aprovechamiento de bienes de dominio privado, es generalmente concesionado, permitido o autorizado a particulares, por la Secretaría de Estado que corresponda. A ella incumbe el otorgamiento de la concesión, su cumplimiento o rescisión, sin intervención del fisco pues el Estado en esas situaciones no obtiene ingresos por la aplicación de una ley tributaria.

1.2.4 ACCESORIOS.

El último rubro de ingresos fiscales que reglamenta el Código Fiscal de la Federación, es el constituido por los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21, relativo a los cheques que sean presentados en tiempo y no pagados, que dan lugar al cobro de una indemnización del 20% del valor del mismo. En el último párrafo del artículo 2° del

²² Ibid., pág. 305.

²³ Ibid., pág. 306.

mismo ordenamiento, se establece que estos ingresos son accesorios de las contribuciones y participarán de su naturaleza, en tanto, que en el párrafo segundo del artículo 3°, se dispone que cuando se apliquen en relación con aprovechamientos, serán accesorios de éstos y participarán de su naturaleza.

De esta forma es que se estudian éstos, como accesorios de las contribuciones, de los cuales se hablará más adelante.

1.3 LAS CONTRIBUCIONES.

1.3.1 CONCEPTO.

Nuestro derecho positivo no registra una definición de contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica y a definir cada una de las clases de contribuciones; sin embargo, algunos tratadistas proporcionan su enfoque para determinar sus elementos.

Para Francisco Cárdenas Elizondo las contribuciones “son las prestaciones obligatorias, en dinero o en especie, establecidas en ley para sufragar los gastos públicos y, que se hacen efectivas por el Estado o un ente público autorizado para tal efecto por aquél.”²⁴

Por tanto, entre sus características se resaltan las siguientes: son prestaciones económicas (en dinero o en especie) destinadas a cubrir los gastos públicos; la forma de establecerlas, que deberán necesariamente ser por ley, haciendo énfasis en el carácter obligatorio para destacar la naturaleza de obligaciones ex-lege de la contribución, y finalmente, que se pueden hacer efectivas por el Estado o un ente público autorizado para tal efecto, sin hacer referencia a la relación jurídica que identifica como sujeto pasivo de la obligación a los particulares, en atención a que el propio Estado y, en general, los entes públicos, igualmente están sometidos a

²⁴ Loc. Cit., pág. 228

las leyes financieras y se encuentran obligados al pago de contribuciones cuando lo determine la ley.²⁵

El término de contribución o tributo significa, en esencia, las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que éste pueda realizar sus atribuciones, que a su vez, se traducen dentro de otras, en servicios públicos, en beneficio de la comunidad que los recibe.²⁶

A continuación se abordará el contenido de algunos artículos constitucionales para analizar los elementos esenciales del término contribución.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

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

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examina, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.”

En virtud de lo anterior, se define que las contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Toda ley fiscal al establecer una contribución, para cumplir con los requisitos de certeza, esencialmente debe consignar los siguientes elementos:²⁷

²⁵ Id., pág. 231.

²⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. cit., pág. 154

²⁷ Ibid., pág. 156.

- a) Los sujetos. Debe precisarse con claridad quiénes son los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes, personas físicas o personas morales obligados al pago de la contribución a su cargo.
- b) El objeto. Está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible. El objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.
- c) Unidad fiscal. Está constituido por la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de contribución, y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un metro, un kilo, un litro, determinada cantidad de ingreso, un peso en moneda nacional.
- d) Cuota de la contribución. Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal. Ejemplo, determinada cantidad por litro, se le llama también tipo de cuota cuando se expresa en forma de tanto por ciento.
- e) Base de las contribuciones. Está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente.
- f) Tasa de la contribución. Está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución.
- g) Tarifa de la contribución. Está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría. En nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.
- h) Causa o fundamento de la contribución. Es el motivo por el cual se establecen las contribuciones, que es para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos, y deriva

de la ley cuando se realiza la situación prevista por la misma como generadora de la obligación fiscal, en función de la capacidad contributiva de los obligados.

- i) Fuente de las contribuciones. Está constituida por los bienes, la riqueza o el consumo de donde se obtiene la cantidad necesaria para la contribución, las fuentes de las contribuciones pueden ser la renta, el capital o el consumo.

1.3.2 CLASIFICACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 2° señala que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los cuales se estudiarán a continuación.

1.3.2.1 IMPUESTOS.

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado moderno, y es una de las formas esenciales de contribuir para los gastos públicos, que es el destino del producto de los impuestos; por eso constituye una de las figuras jurídicas fiscales más estudiadas por la doctrina.

De las definiciones formuladas por los tratadistas del derecho fiscal, se puede considerar como común a todas ellas la siguiente: Los impuestos son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.²⁸

El impuesto es un acto de autoridad, de soberanía por parte del Estado, esto es, derivado del ejercicio del poder público que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos, sin que ello signifique que necesariamente el ciudadano reciba a cambio algo en forma directa e inmediata,

²⁸ Ibid., pág.190.

aunque sí de manera general se beneficia de los servicios públicos que presta el gobierno como resultado de la propia recaudación.

La fracción I del artículo 2° del código Fiscal de la Federación define:

“Artículo 2°. Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.”

Todo impuesto para que sea considerado como tal debe reunir las características siguientes: ser contribución, ser prestaciones a cargo de las personas físicas o morales, deben ser establecidas en ley, el pago del impuesto debe ser obligatorio, proporcional y equitativo, y debe destinarse a satisfacer los gastos públicos previstos en el Presupuesto de Egresos.

Los elementos del impuesto son los siguientes:

1. Los sujetos del impuesto. Los sujetos obligados al pago de los impuestos (*sujeto pasivo*) como lo determina el legislador en su definición legal, son las persona físicas y morales que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la obligación fiscal, de acuerdo con las leyes respectivas, denominada por la propia legislación como “contribuyentes”. La calidad de *sujeto activo* recae sobre el Estado, quien es el encargado de recaudar los impuestos.

2. Objeto del impuesto. Se entiende por *objeto del impuesto o hecho imponible* a la situación jurídica o de hecho prevista en la ley como hecho generador del crédito fiscal, esto es, es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico tributaria; equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo. “De acuerdo a lo anterior, la norma creadora debe contener en forma indispensable diversos elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para

individualizar a la persona que debe “realizar” el hecho o “ encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos” (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe sucederse la “realización” del hecho imponible (aspecto espacial).”²⁹

3. La unidad del impuesto. La *unidad fiscal o unidad del impuesto* es la cosa o cantidad delimitada en peso, número, medida, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto.³⁰

4. La cuota del impuesto. Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal.

5. La Base del Impuesto. Es el conjunto de unidades fiscales sobre las que se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Ejemplo: número de litros de alcohol producidos, cantidad percibida por concepto de salarios u honorarios, etc.

6. La Tarifa del impuesto. Está representada por el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría. Así por ejemplo, las tarifas de la Ley de Impuestos sobre la Renta a las que deben ajustarse las empresas y las personas físicas para el pago de dicho gravamen, según el objeto que realicen. sobre las que se determina.

1.3.2.2 DERECHOS.

La figura jurídica de carácter fiscal denominada derechos, es la segunda en importancia después de los impuestos, que le proporciona ingresos al Estado, la cual deriva de la obligación jurídico-contributiva. También suele denominarse Tasa o Taxa.

²⁹ *Ibid.*, pág. 208.

³⁰ *Ibid.*, pág. 210.

“La doctrina define los derechos como las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible. Por ejemplo, el servicio de correos, de telégrafos, etc.”³¹

Esta figura jurídica ha evolucionado en su concepto a través del tiempo; se tiene que al concebir a los derechos como la idea de cambio o contraprestación por una ventaja particular recibida por los usuarios del servicio prestado por el Poder Público, fue ampliamente superada por los demás supuestos que contempla el actual código para la generación de los derechos. Otro concepto destacado en la evolución de su concepto es el haber establecido el pago de esta contribución por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, que en el Código de 1938 se incluía dentro del rubro de producto y en el de 1967 en los ingresos definidos como aprovechamientos; de la misma forma, en el actual código quedó determinado que los derechos son las contribuciones establecidas en ley y ya no conforme a la ley; así mismo, se incluye como elemento de la definición, que tratándose de la recepción de servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, sólo se consideran derechos las contraprestaciones a cargo de organismos desconcentrados que se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. No obstante que la fracción IV del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación y el artículo 1° de la Ley Federal de Derechos excluyen a la contraprestación como un elemento definidor de los derechos, y que ésta es la tendencia legislativa y doctrinal más reciente. La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que a pesar de que en la definición de derecho se suprimió el elemento de contraprestación que precisaba el Código Fiscal de la Federación anterior, tal elemento subsiste como una correlación entre la prestación del servicio público, y el monto de la cuota, al grado que son términos interdependientes.³²

La doctrina considera que el Estado justifica el cobro de los derechos, expresando que éstos constituyen el equivalente o el importe de los servicios prestados por él, en forma particular; y tomando en cuenta que el interés público en la prestación de estos servicios, no es de la misma intensidad que los servicios públicos generales

³¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 198.

³² CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. *Op. cit.*, pág. 246.

indivisibles, el usuario del servicio debe soportar su costo. Así mismo se justifica, cuando el Estado permite el uso o explotación de bienes del dominio público de la nación, como lo son los bosques, las minas y las salinas.³³

Los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria derivada de los derechos son el Estado como sujeto activo y las personas físicas o morales que obtienen el bien o solicitan la prestación del servicio como sujetos pasivos de dicha relación, o se benefician por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público del Estado.

Los tratadistas de derecho fiscal, sostienen que los derechos se deben pagar cuando se den o se presente cualquiera de los siguientes supuestos:³⁴

- a) En contraprestación de un servicio público particular.
- b) Cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio.
- c) En la prestación de toda clase de servicios que preste el Estado.
- d) Cuando el particular provoca la prestación del servicio.
- e) Cuando el particular provoca el servicio en cumplimiento de una ley.
- f) Cuando el servicio es prestado tanto por la administración activa, como la administración delegada o desconcentrada.

La fracción IV del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación define:

“Artículo 2°. Derechos son las obligaciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

³³ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Loc. cit.*, pág. 199.

³⁴ *Ibid.*, pág 200.

El primer comentario a esta disposición surge del análisis que se haga de la Ley Federal de Derechos, respecto a los derechos por recepción de servicios, pues en dicho ordenamiento legal únicamente se establece el cobro de derechos por servicios que preste el Poder Administrador (Poder Ejecutivo). Ahora bien, evidentemente por los servicios que presta el Poder Judicial no puede ni debe cobrarse derecho alguno, en atención a la prevención constitucional contenida en el artículo 17, en el sentido que el servicio de administración de justicia será gratuito; sin embargo, algunos servicios que presta el Poder Legislativo bien pudieran incluirse en la Ley Federal de Derechos, como por ejemplo: la solicitud de copias simples o certificadas de los documentos que obran en sus archivos, como pudieran ser los dictámenes emitidos por las diversas Comisiones del Congreso o las crónicas parlamentarias contenidas en el “Diario de Debates” o la copia auténtica del texto aprobado de las diversas leyes y decretos.³⁵

En cuanto a los Derechos por servicios exclusivos del Estado prestados por organismos públicos descentralizados, en términos generales, se puede afirmar que la palabra servicio expresa la idea de la realización de una prestación a favor de alguien, esto es, de una prestación individual y concreta, pero si al vocablo servicio se le da el calificativo de público, la expresión puede tener un doble significado, pues con ella se hace referencia tanto a la actividad del organismo que presta el servicio (ente público), como a un significado más restringido, aludiendo a la prestación que se haga para satisfacer una necesidad permanente y no aquellas de carácter aislado o accidental de un solo individuo o grupo de individuos; de acuerdo a lo anterior, sólo existirá servicio público cuando una actividad de interés general queda a cargo del gobierno por prevención constitucional o por decisión del propio Estado mediante acto legislativo. En nuestro país al legislador le toca decidir si un servicio público debe ser administrado directamente por el Estado, o resolver que el mismo no se preste por él, sino por particulares y que quede a cargo de éstos mediante concesión, reglamentándose las condiciones y modalidades que aseguren la eficiencia de la

³⁵ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Loc. cit., pág. 249.

prestación de los servicios, o en su caso, la utilización social de los bienes de dominio de la Federación.³⁶

De acuerdo a lo anterior, los servicios exclusivos del Estado serán aquellos particularmente determinados por la Constitución en los párrafos cuarto y séptimo del artículo 28, que en su parte conducente dicen, respectivamente: "No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las siguientes áreas estratégicas: correos, telégrafos, y radiotelegrafía; petróleos y los demás hidrocarburos; petroquímica básica; minerales radiactivos y generación de energía nuclear; electricidad y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión...". "...No constituyen monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva, a través del banco central en las áreas estratégicas de acuñación de moneda y emisión de billetes...".

Respecto a los Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, se tiene que el *uso* significa servirse de un bien ajeno de manera personal e intransferible, pues de otra manera, en lugar de uso, estaríamos en el usufructo, el cual ya es el derecho de usar y gozar de las cosas ajenas, esto es, aprovecharse de la utilidad que pueda proporcionar el bien, tanto en el uso personal, como en el disfrute o aprovechamiento de sus frutos o rendimientos. En este sentido, el aprovechamiento de los bienes del dominio público se acerca a la figura jurídica del usufructo y no a la de uso; tal vez, por ello, hubiese sido conveniente aplicar en el Código Fiscal de la Federación la fórmula empleada por la Ley General Tributaria Española que se refiere a la utilización del dominio público, que alude más a la idea de utilidad, esto es, tanto a servirse del bien (uso), como aprovecharse del mismo (beneficiarse de los frutos, rendimientos o utilidades producidos).³⁷

1.3.2.3 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

³⁶ *Ibid.*, pág. 252.

³⁷ *Ibid.*, pág. 256.

A las aportaciones de seguridad social no se les considera propiamente, por la doctrina, como contribuciones, en virtud de que su naturaleza es distinta toda vez que tienen un origen y fundamento muy diverso al de las demás contribuciones, ya que se trata de impuestos, derechos o contribuciones especiales.

Sin embargo, nuestro legislador las contempla como tales tanto, en la Ley de Ingresos de la Federación como en el Código Fiscal de la Federación; y se consideran créditos fiscales, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro a los organismos descentralizados creados en esta materia, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado, indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente las aportaciones de seguridad social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en términos de la ley correspondiente.³⁸

La doctrina define a las aportaciones de seguridad social como “las exacciones establecidas en la ley a favor de ciertos entes públicos, para asegurar su financiamiento económico en forma automática.”³⁹

Esta figura tributaria además de tener las características generales de las contribuciones especiales, goza de las propias y son las siguientes⁴⁰:

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

³⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. cit., pág. 218.

³⁹ Id.

⁴⁰ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. Cit., pág. 163.

La fracción II del artículo 2° del código Fiscal de la Federación define:

“Artículo 2°. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas en la Ley por materia de seguridad social o a las personas que se benefician de manera especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

Los sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social, lo son las personas físicas y morales que tengan obligaciones en materia de seguridad social, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 123 apartado A, fracciones XII, XVI y XXIX, de la Constitución Federal; así como las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado o los organismos descentralizados.

Artículo 123 apartado A.

“Fracción XII. Toda empresa agrícola, industria, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos a favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

Fracción XIV Los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patrones deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente

incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aun en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

Fracción XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de la vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y familiares.”

Las aportaciones de seguridad social se causan cuando surge la relación laboral entre el prestador del trabajo y el prestatario, como sujetos del régimen obligatorio, y cuando se trate del régimen voluntario, será cuando se realice la incorporación a dicho régimen.

En México no hemos llegado a alcanzar la seguridad social integral, pero ya se han dado importantes avances en este sentido, al establecer diversos organismos descentralizados encargados de prestar la seguridad social, y al establecerse como garantías sociales el derecho a la protección de la salud y a disfrutar de vivienda digna y decorosa y, por otra parte, al concebirse con el carácter de fiscal las obligaciones de contribución de patrones, y en su caso, de trabajadores y el Estado, a fin de que el cumplimiento de las obligaciones originalmente laborales, se logren mediante los organismos públicos descentralizados encargados de la prestación de los servicios públicos señalados en las leyes respectivas que los establecen.⁴¹

Los organismos encargados de la realización de la seguridad social son:

- El Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

- El Instituto Mexicano del Seguro Social.

⁴¹ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Loc. cit., pág. 285.

- El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- El Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

1.3.2.4 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Esta figura es encontrada en la doctrina como contribución especial, impuesto especial, tributo especial, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, entre otras, pero en nuestra legislación se le denomina “Contribución de mejoras”.

La contribución de mejoras se ha definido como “la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra, o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica.”⁴²

La fracción III del artículo 2° del código Fiscal de la Federación define:

“Artículo 2°. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”

Esta se causa en el momento en que el Estado pone en servicio alguna obra pública, que beneficia en forma particular al contribuyente.

De acuerdo con nuestra legislación a nivel federal, se encuentra establecida únicamente la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica, de la que, al respecto, se creó la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985, y entró en vigor el 1° de enero de 1986,

⁴² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 210.

con el objeto de compensar al Estado por las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de obras públicas de infraestructura hidráulica.

Están obligados a pagar esta contribución, como sujetos pasivos, las personas físicas y morales que se beneficien en forma especial por las obras de infraestructura hidráulica construidas por la administración pública federal.

La doctrina señala dos clases de sujetos pasivos que están obligados al pago de este gravamen: los que encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general; y, a quienes como consecuencia de las cosas o bienes que poseen o del ejercicio de una actividad empresarial, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.⁴³

“Quedan excluidas del régimen de la ley las obras públicas federales de control de ríos y las realizadas para el tratamiento de aguas residuales, así como aquellas que se efectúen para prestar el servicio público de agua potable, drenaje y alcantarillado realizadas parcialmente con inversión estatal y municipal, con crédito interno y externo y parcialmente con subsidio federal, siempre y cuando en estas últimas, se convenga que la inversión correspondiente se recuperará a través del cobro de contribuciones o derechos estatales o municipales.”⁴⁴

Para la determinación de la contribución de mejoras, se deben tomar en cuenta diversos elementos o conceptos, como son:

- 1) El costo de la obra para efectos del pago de la contribución, es decir, el valor recuperable.
- 2) Determinar la “zona de beneficio” de los inmuebles, atendiendo a la ubicación de las obras respectivas, así como la distribución del porcentaje de recuperación entre las zonas de beneficio.
- 3) Las autoridades que realicen las obras deben darles publicidad a las características fundamentales del proyecto, incluyendo el tipo y costo estimado de

⁴³ Ibid., pág. 211.

⁴⁴ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Loc. cit., pág. 269.

la obra, así como el lugar o lugares en que habrá de realizarse y la zona de beneficio correspondientes.

4) Se debe determinar el valor catastral de los inmuebles al momento de finiquitarse la obra de que se trate.

1.3.3 ACCESORIOS LEGALES.

En cuanto al carácter accesorio de las prestaciones estudiadas, se puede afirmar que no hay duda de esa calidad, tratándose de contribuciones o aprovechamientos, pero no puede decirse lo mismo de aquellas sanciones que constituyen una consecuencia directa del incumplimiento de obligaciones, originadas fuera del deber de pago de las contribuciones. En otras palabras, los recargos, los pagos de ejecución y la indemnización del 20% a que alude el artículo 21 del Código Fiscal, son consecuencia inmediata del incumplimiento del pago de contribuciones, pero, las multas, también pueden imponerse en virtud de la comisión de infracciones formales a las normas fiscales.⁴⁵

El segundo párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, señala lo que son los accesorios de las contribuciones:

“Artículo 2°. Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1°.”

1.3.3.1 LA MULTA.

“La multa es la pena pecuniaria consistente en el pago al Estado de una cantidad de dinero.”⁴⁶

⁴⁵ Ibid., pág. 306.

⁴⁶ Thesaurus. Compendio de términos de la ciencia del derecho. CD Room. Producto de DISC, México 2001.

El concepto de multa es más preciso para identificar el ingreso fiscal, pues el término “sanción” es más amplio y comprende la consecuencia jurídica por la comisión de ilícitos (delitos e infracciones fiscales); ello hace necesario que en la propia ley se señale, en forma expresa, cuáles incumplimientos a las obligaciones fiscales serán consideradas como delitos y cuáles como simples faltas administrativas, es decir, como infracciones fiscales en el sentido estricto.⁴⁷

El Código Fiscal de la Federación contiene una diversidad de multas aplicables a diversas infracciones cometidas por los contribuyentes, estableciendo su respectiva cantidad a cubrir por tal omisión.

El órgano sancionador, al decidir la imposición de una multa fiscal debe previamente, haber constatado, con elementos objetivos de juicio, que en el caso se está en presencia de una conducta típica, antijurídica y culpable; y, además, que existe un resultado y un nexo causal entre ambos. Esto es, la procedencia jurídica de una multa fiscal exige lo siguiente⁴⁸:

- a) Que haya una ley fiscal que ordene o prohíba cierta conducta;
- b) Que el sujeto pasivo de esa obligación realice una conducta contraria;
- c) Que la propia ley (u otra) señale que la comisión de esa conducta constituye infracción fiscal;
- d) Que la multa esté prevista legalmente;
- e) Que el monto de ésta se encuentre dentro de los parámetros y montos fijados en la ley, y
- f) Que la autoridad, al imponer la multa, señale en el documento en que lo haga, las razones, motivos, consideraciones y situaciones de hecho y de derecho que la llevaron a calificar, en su caso, de grave la conducta que constituye infracción.

⁴⁷ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Op. cit., pág. 319.

⁴⁸ Thesaurus. Op. Cit.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación señala que la imposición de una multa fiscal no releva ni libera al infractor de cumplir la obligación que hubiere dejado de acatar; de suerte que si se trata de omisión en el pago de contribuciones, deberá pagarlas junto con sus accesorios y sin perjuicio de las penas que, en su caso, imponga la autoridad judicial si se trata de conducta delictiva.

1.3.3.2 LOS RECARGOS.

Los recargos participan del mismo principio general de derecho relativo al incumplimiento de obligaciones pecuniarias, que se traducen en una lesión del interés del acreedor en el pago puntual de la deuda, esto es, la violación del derecho subjetivo del acreedor quien no ve satisfecho su crédito. Por ello, el incumplimiento muestra una conducta ilícita a la que el ordenamiento jurídico responde con una sanción, es decir, una consecuencia jurídica que normalmente tiende a reparar o restablecer el daño causado.⁴⁹

Estos pueden ser de dos tipos: por mora o indemnizatorios y por prórroga o financieros, los primeros se regulan en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación y los segundos en el artículo 66 del mismo ordenamiento.

- **Recargos por mora.**

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, se deberán pagar recargos en concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno. Esto es, los contribuyentes soportarán una carga adicional a la contribución omitida, que se generará durante el lapso en que incurra en mora.

Los recargos se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. El único supuesto de no causación de recargos, es el previsto en el caso de aprovechamientos. Originados por las multas “no fiscales”, según se desprende de

⁴⁹ CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Op. Cit., pág. 307.

lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal; con esta expresión, el legislador quiso aludir a multas que no tengan origen tributario, es decir, a las impuestas por autoridades administrativas distintas a las fiscales, como pueden ser las aplicadas por autoridades laborales, entre otros; sin embargo, todos los ingresos que recaude el fisco podemos calificarlos de fiscales, al estar destinados a sufragar el pago público.⁵⁰

Las autoridades fiscales no podrán, en ningún caso, liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos.

- Recargos por Prórroga.

El primer párrafo del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación establece que: “Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de 48 meses...”

Estos ingresos son los comúnmente denominados como recargos financieros. En efecto, los recargos por prórroga o financieros, si bien tienen por fin resarcir al fisco por el pago diferido o aplazado de las contribuciones omitidas, se puede afirmar que no derivan ya de un acto ilícito, en tanto que la administración fiscal autorizó la prórroga correspondiente en términos de lo dispuesto por el Código Fiscal y las disposiciones reglamentarias de este artículo. En otras palabras, los recargos financieros o por prórroga, son la compensación que la ley establece a favor del acreedor (Fisco), por el aplazamiento o retraso en la satisfacción del crédito fiscal y, por tanto, dicho retraso ya no puede ser calificado de ilícito, al quedar comprendido en el cumplimiento de la obligación original del deudor, dentro de un plazo diferido o en parcialidades.⁵¹

⁵⁰ Ibid., pág 308.

⁵¹ Ibid., pág 312.

Para el debido manejo de los recargos, deben tenerse presente las siguientes reglas⁵²:

- a) Se causarán hasta por cinco años sobre el total del crédito fiscal.
- b) Cuando las contribuciones omitidas se paguen en forma extemporánea pero espontánea, el importe de los recargos no excederán de los causados durante un año y medio.
- c) Se causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.
- d) No se causarán recargos sobre los recargos; ni sobre la indemnización del 20% del cheque no pagado; ni sobre los gastos de ejecución.
- e) Tampoco generará recargos las multas por infracción o disposiciones fiscales y las no fiscales.
- f) Los recargos causados y no pagados se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución.
- g) Cuando se inicia la tramitación de algún recurso o juicio de nulidad, los recargos se siguen causando hasta que el adeudo quede íntegramente cubierto.
- h) Tratándose de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.

1.3.3.3 LOS GASTOS DE EJECUCIÓN.

“Son las prestaciones que debe cubrir el deudor de un crédito fiscal, originados en el procedimiento de ejecución seguido en su contra, por la falta de pago oportuno de una contribución.”⁵³

Para cada una de las diligencias que se lleve a cabo, tendientes a hacer efectivo un crédito fiscal exigible al deudor, esto es, la de requerimiento, embargo y remate, se causará por concepto de gastos de ejecución el 2% del crédito.

⁵² SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. *Op. cit.*, pág. 174.

⁵³ *Ibid.*, pág. 175.

Cuando el 2% del crédito sea inferior a una vez el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito. En cuanto al límite de los gastos de ejecución por cada una de las diligencias, no podrán exceder de la cantidad equivalente de un salario mínimo general de la zona económica correspondiente del Distrito Federal, elevado al año.⁵⁴

También tienen la naturaleza de gastos de ejecución, las *erogaciones extraordinarias* en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, mismas que comprenden las derivadas del embargo precautorio; el embargo en vía administrativa; la del transporte de los bienes embargados; de avalúo; de impresión y publicación de convocatorias y edictos; de inscripción o cancelación de gravámenes en el Registro Público; de obtención del certificado de liberación de gravámenes; de honorarios de depositarios y peritos así como de los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios. Desde luego, dichas erogaciones extraordinarias y su cuantificación serán las estrictamente indispensables y no deberán exceder a las contraprestaciones normales del mercado, teniendo preferencia el deudor para normales del mercado, teniendo preferencia el deudor para nombrar a la persona encargada de prestar estos servicios.⁵⁵

INDEMNIZACIÓN DEL 20% RELATIVA A LOS CHEQUES.

Según se desprende del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, es la percepción que obtiene el Erario Federal cuando se libra un cheque para cubrir un crédito fiscal y el mismo no es pagado por la sociedad nacional de crédito.

⁵⁴ Id.

⁵⁵ Ibid., pág.176.

Sobre el particular, se plantea la situación de si el librador del cheque debe cubrir la indemnización del 20% cuando el no pago del mismo es imputable a la sociedad nacional de crédito.

Cuando el librador del cheque devuelto hace el pago inmediato de su importe y comprueba mediante el informe escrito de la sociedad nacional de crédito, que por error de ésta no se hizo el pago a pesar de existir fondos suficientes en la cuenta de quien suscribió el título de crédito, no debe proceder el cobro de dicha indemnización, ni los recargos a que se refiere el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.⁵⁶

1.4 MARCO JURÍDICO DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.4.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el pilar de los tributos, y en ella se enmarcan los principios de los impuestos como normas establecidas dentro de ella y que se refieren a la actividad tributaria del Estado, de los cuáles se hablará a continuación.

Artículo 1º. Éste artículo habla de que todos los individuos gozan de las garantías que establece la Constitución, las cuáles no pueden ser restringidas ni limitadas, sino en la forma y términos que ésta señala; esto es, la actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos reconocidos por la Constitución; es decir, que conforme al citado artículo, las leyes impositivas deben obligar a todos los individuos, de igual manera, no gravando a las personas que se encuentren en la misma situación que la ley señala como hecho generados de un crédito fiscal ya que todos tienen los mismos derechos y obligaciones.

Artículo 13. De este artículo se interpreta que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen debe

⁵⁶ Ibid., pág. 177.

establecerse en forma general para que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal, debe ser sujeto del impuesto; lo anterior deriva de la prohibición que establece este precepto de que nadie puede ser juzgado por leyes privativas pues, desde el punto de vista material, una ley privativa no es una verdadera ley, porque aun cuando una persona se encuentre dentro del supuesto de la misma, no le será aplicable.⁵⁷

Artículo 14. Conforme a éste, las leyes impositivas no deben tener efectos retroactivos, es decir, a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la prohibición va dirigida a los jueces y a las autoridades encargadas de aplicar las leyes o su ejecución; por tanto, las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales respectivas. Las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad de defenderse.

En el segundo párrafo de este artículo se señala la garantía de audiencia, que en su parte conducente establece, en materia administrativa o fiscal, que el afectado que tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento y del contenido del mismo, así como de las consecuencias que se producirán, tenga la oportunidad de presentar sus defensas y de organizar un sistema de comprobación, para que quien sostenga una cosa lo demuestre, quien diga lo contrario también demuestre su veracidad y que, cuando se agote la tramitación, se dé oportunidad a los interesados de presentar alegatos; por último, el procedimiento concluye con una resolución que decida lo debatido y señale la forma de cumplirse. Las leyes fiscales conceden diversas instancias administrativas al particular, contra las resoluciones que determinen créditos fiscales o el Código Fiscal de la Federación.⁵⁸

Artículo 16. De esta disposición se desprende que las resoluciones de la administración pública, en materia fiscal, deben ser por escrito, dictadas por

⁵⁷ PONCE GÓMEZ, Francisco. *Op. cit.*, pág. 62.

⁵⁸ *Ibid.*, pág. 65.

autoridad competente y con expresión de los hechos y los fundamentos de derecho en que se basan, los cuales se harán del conocimiento de los interesados.

El artículo 238 del Código Fiscal señala cuando una resolución administrativa se declarará ilegal, demostrándose algunas de las siguientes causales:

- a) Incompetencia del funcionario que haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- b) Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación, en su caso.
- c) Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular, que trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- d) Si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
- e) Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

El mismo artículo 16, por otra parte, establece la verificación de actos de control de los impuestos, por medio de la inspección de los papeles y libros de los causantes para conocer si han cumplido con sus obligaciones fiscales.

Del último párrafo del artículo 16 se desprende la autorización de tributos especiales cuando dispone que en tiempos de guerra se podrán exigir otras prestaciones, pero siempre en los términos que establezca la ley marcial.

Artículo 17. Este artículo dispone que nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil. De acuerdo con lo anterior surge la siguiente pregunta ¿puede imponerse prisión como castigo por incumplimiento de obligaciones tributarias? La respuesta es sencilla: si la prohibición se limita a derechos de carácter civil, en consecuencia, sí es posible castigar en esta forma las

infracciones a las leyes tributarias; por ejemplo, en los casos de defraudación fiscal o de contrabando.⁵⁹

Artículo 22. Éste señala 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 responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

De lo anterior se desprende que en el párrafo primero, prohíbe la confiscación de bienes como pena aplicable; en el segundo párrafo, lo único que hace dicho precepto es precisar que, tratándose de impuestos o multas, sí es posible afectar a su pago parte o todos los bienes de una persona, sin que se considere confiscación.⁶⁰

Artículo 31. Fracción IV. Este artículo es la representa la médula de las contribuciones al establecer como obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En virtud de lo anterior, se reconoce como sujetos activos de los impuestos a la Federación, Distrito Federal, estados y municipios como las entidades que tienen derechos a percibir los impuestos. Todos los gravámenes deben establecerse por medio de leyes, y deben ser de manera proporcional y equitativa.

Artículo 74. Fracción IV. Este artículo dispone que son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, entre otras, las de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación y el del Distrito Federal. La importancia de esta fracción radica en que primero deben discutirse las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrir dichos presupuestos y, además, revisar la cuenta pública del año anterior.

1.4.2 TRATADOS INTERNACIONALES.

⁵⁹ *Ibid.*, pág. 67.

⁶⁰ *Id.*

El artículo 133 constitucional previene que los tratados internacionales celebrados y que se celebren por el Presidente de la República con aprobación del Senado, serán la ley suprema de la Unión.

De la misma forma, el artículo 131 constitucional dispone que es una facultad privativa de la Federación no sólo el establecimiento de contribuciones al comercio exterior, sino también regular éste en todo tiempo y aún prohibir la circulación o tránsito de mercancías de procedencia extranjera, previendo además que el Congreso puede facultar al Ejecutivo mediante una ley, para aumentar, disminuir, suprimir y crear cuotas de las tarifas de importación y exportación de mercancías, a fin de regular el comercio exterior y la economía del país.

“En el proceso de formación de los tratados tienen importantes particiones los poderes públicos del Estado signatario y para que tenga fuerza obligatoria suele estar revestido de otras formalidades trascendentes de conformidad con el derecho constitucional interno. El sistema existente en la mayoría de los países consiste en que el tratado o convención una vez concluido en el ámbito interno tiene el rango de ley.”⁶¹

Los tratados internacionales en materia fiscal pueden clasificarse en dos apartados:⁶²

- Los que celebran los Estados en materia arancelaria precisamente para formar una zona de libre comercio o una unión aduanera.
- Los tratados, convenciones o acuerdos para evitar la doble imposición internacional o para el intercambio de información fiscal.

“En ambos casos el objeto de los tratados o convenciones lo constituyen los impuestos establecidos por los Estados contratantes, sean estos arancelarios y demás contribuciones de comercio exterior, en el primer caso, o los impuestos

⁶¹ CARBALLO BALVANERA, Luis. Convenios Fiscales Internacionales. Editorial del Tribunal Fiscal de la Federación. México 1994. Pág 53.

⁶² Ibid., pág 51.

“internos” en el segundo. También debemos recordar que la llamada doble imposición internacional se refiere a la existencia de impuestos de dos o más Estados que gravan simultáneamente el mismo hecho y a la misma persona, por lo que los tratados o convenios fiscales que los Estados celebren para evitar la doble tributación, se caracterizan porque señalan el criterio que se aplicará para definir cuál de los dos países involucrados cobrarán el impuesto; por tanto, entrañan una distribución internacional de los ingresos fiscales.”⁶³

1.4.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Código Fiscal de la Federación es la ley que emana directamente del artículo 31 fracción IV constitucional, dispositivo legal en el que se encuentra contenido tanto el derecho sustantivo como derecho adjetivo, es decir, la parte oficiosa y la parte contenciosa que regulan el procedimiento desde el nacimiento, determinación y exigibilidad del crédito fiscal.

La parte sustantiva de contiene desde el artículo 1° hasta el artículo 115, en donde se establecen sujetos, obligaciones, contribuciones, multas, sanciones, recargos, facultades de comprobación de la Secretaría de Hacienda, entre otros.

La parte oficiosa inicia en el artículo 116 con el recurso de revocación, en donde la autoridad, sin desvestirse de su imperio, funge como juez y parte, ya que conoce y resuelve sus propios actos mediante procedimientos iniciados ante sus propias atribuciones.

El derecho adjetivo (proceso contencioso administrativo se regula a partir del artículo 197.

Atento a los anterior, es válido precisar que el derecho sustantivo tiene como esencia la materia concreta o de fondo de las disposiciones fiscales, así podemos encontrar aquellas normas que regulan la estructura misma de las contribuciones, es decir, el sujeto, objeto, tasa o tarifa.

⁶³ Id.

Mientras que en el derecho adjetivo procesal se establecen los procedimientos contemplados en ley, así como las disposiciones que hagan referencia a los procedimientos encaminados a controvertir o dejar sin efectos los actos de autoridad.

El Código Fiscal de la Federación reconoce, en primer término, las normas de carácter sustantivo, como aquellas que establecen cargas y excepciones a los particulares, las cuáles se interpretarán de manera estricta, asimismo dichas normas serán las aplicables al momento de que los contribuyentes se ubiquen en el supuesto de ley y las demás disposiciones o normas de procedimiento, se aplicarán en el momento en que se lleve a cabo el acto administrativo correspondiente, pudiéndose aplicar en forma supletoria el Código Federal de Procedimientos Civiles y el derecho común, como lo es el Código Civil o el Código de Comercio, entre otros, cuando no se encuentre regulado por el propio Código Fiscal.⁶⁴

Por su parte, el procedimiento administrativo de ejecución se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación entre la parte oficiosa y la parte contenciosa, desde que se ha hecho exigible la resolución previamente notificada, es decir, una vez que se volvió firme por haber transcurrido 45 días sin haber sido pagado ni garantizado, comenzando con el requerimiento de pago, mandamiento de ejecución, acta de embargo, intervención con cargo a caja y administración, hasta el remate de los bienes embargados.

1.5 LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA Y DE LEGALIDAD.

Los artículos 14 y 16 constitucionales constituyen las principales garantías de seguridad jurídica y de legalidad.

⁶⁴ Procedimiento Administrativo de Ejecución. Editorial INCAFI, México, 2002, pág. 10.

“La seguridad jurídica es el valor jurídico fundamental del Estado de Derecho y la piedra angular del orden liberal.”⁶⁵

El artículo 14 contiene propiamente tres garantías: el principio de irretroactividad, la garantía de audiencia y la garantía de legalidad.

Sobre la irretroactividad tenemos que el principio general se enuncia diciendo que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, lo que significa que la aplicación retroactiva es lícita en aquellos casos en que a nadie perjudica.

La garantía de legalidad que protege los derechos fundamentales contra actos arbitrarios de la autoridad abarca tres exigencias: un juicio ante tribunales competentes, de acuerdo a las leyes preestablecidas y en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. El principio de legalidad, que fija las condiciones de intervención de la autoridad, ya sea jurisdiccional o administrativa, según lo establecen distintas tesis jurisprudenciales, implica la garantía de audiencia, cuya esencia radica en la oportunidad que asiste a todo individuo para ser oído en defensa ante la posibilidad de verse afectado en sus bienes y derechos.⁶⁶

El artículo 16 amplía el principio de legalidad a tal magnitud que deja a los individuos virtualmente a salvo de los abusos de poder, pues protege a la persona, a su familia, su domicilio, sus papales y sus posesiones contra cualquier acto de autoridad, administrativa o judicial, causante tan sólo de molestias o perturbaciones y de afectaciones. Al extender la exigencia de competencia de los actos de autoridad a la intervención de todos los órganos públicos, constriñe a éstos a actuar sólo en la esfera de sus facultades, pues en caso contrario incurre en violación de la garantía.⁶⁷

⁶⁵ Palacio Díaz, Alejandro del. Lecciones de Teoría Constitucional. Segunda edición, editorial Claves Latinoamericanas, México, 1989, pág. 109.

⁶⁶ Ibid., pág. 112.

⁶⁷ Ibid., pág. 113.

Las protecciones del artículo 16 a las personas incluyen la relativa a la prohibición de privar a alguien de su libertad si no es mediante orden de aprehensión o detención girada por autoridad judicial, salvo el caso de flagrante delito, situación en la cual cualquier persona puede detener al infractor.

La protección al domicilio se expresa en las condiciones bajo las cuales es ilícito el cateo, posible sólo por orden de autoridad judicial; debe referirse sólo a objetos específicos, realizarse en lugar determinado y debe ser registrado en acta circunstanciada. La protección al domicilio incluye también la facultad de autoridades administrativas para realizar inspecciones (normalmente en los establecimientos industriales o comerciales), de carácter sanitario, policial o fiscal, cuya finalidad puede ser únicamente la de constatar el cumplimiento de las disposiciones administrativas respectivas.⁶⁸

Las formalidades esenciales del procedimiento podemos resumirlas en que: el posible afectado sea notificado de la apertura del procedimiento, se le haga saber su materia, le sea permitido presentar su defensa, pruebas y alegatos; el procedimiento finalice con una resolución limitada a la materia debatida y se fijen las formas de su ejecución o cumplimiento.

1.6 LA FUERZA PÚBLICA.

La palabra “fuerza”, “proviene del latín de la baja época fortia, del plural neutro substantivado de fortis, que significa fuerte, valiente.”⁶⁹

Se usa en las expresiones siguientes:

- a) Armada (derecho público). En sentido lato, la fuerza pública. En sentido estricto, el ejército .
- b) De cosa juzgada.

⁶⁸ Ibid., pág. 115.

⁶⁹ Thesaurus. Op. Cit.

- c) De ley. Carácter obligatorio (asimilable al de la ley) que resulta de una disposición (decreto, resolución, etc.) tomada por la autoridad de conformidad con los poderes que le confiere la ley.
- d) Ejecutiva. Calidad de un acto, resultante de la ley o de los poderes del juez, que impone o permite recurrir directamente a la fuerza pública para obtener el cumplimiento de las obligaciones o prescripciones que contiene. Ej.: tienen fuerza ejecutiva: las leyes, reglamentos, decretos; las sentencias dictadas en Francia, sobre todo el territorio; las escrituras públicas revestidas de la fórmula ejecutiva; las sentencias arbitrales hechas ejecutivas por ordenanza del presidente del tribunal.
- e) Mayor. Acontecimiento (fuerza de la naturaleza, hecho de un tercero hecho del príncipe) que no ha podido ser previsto ni impedido y que libera al deudor por imposibilidad de cumplir su obligación frente al acreedor, o exonera al autor de un daño, frente al tercero víctima de éste, por imposibilidad de evitarlo. La expresión fuerza mayor se usa con la de caso fortuito como sinónimos, en los artículos del Código Civil; y se le usa sólo en los artículos del mismo código. La jurisprudencia y la mayoría de la doctrina consideran como sinónimos fuerza mayor y caso fortuito. Sin embargo, para algunos autores la fuerza mayor suprimiría siempre la responsabilidad. por ser exterior a la esfera de acción del autor del daño, en tanto que el caso fortuito, por ser un riesgo inherente a su género de actividad, debe quedar a su cargo, salvo que exista un texto legal en contra.
- f) Probatoria. Valor de un medio de prueba, ya en lo concerniente a las cosas y hechos que se deben probar, ya en lo relativo a las personas contra quienes puede ser invocado. Ej.: las libretas y papeles domésticos hacen prueba contra quien los ha escrito, cuando mencionan formalmente el recibo de un pago (Código Civil). Los contradocumentos sólo tienen fuerza probatoria entre las partes contratantes (Código. Civil).
- g) Pública (derecho público) El conjunto de los agentes armados que el gobierno tiene a su disposición para lograr mediante la fuerza el cumplimiento de los actos hechos conforme a derecho y el mantenimiento del orden y la paz públicos. La fuerza pública comprende:

- 1) La fuerza pública civil, constituida por todos los agentes de la policía (policía general, policía local y policías especiales);
- 2) La fuerza pública militar, constituida por la gendarmería y el ejército propiamente dicho.

CAPÍTULO SEGUNDO

LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA, LA OBLIGACIÓN FISCAL Y SU CUMPLIMIENTO.

2.1 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de *relación jurídico tributaria*.

“La relación jurídico tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.”¹

Una norma jurídica que en sí y para sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Al realizar el supuesto de referencia, de inmediato se generan derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Esto nos lleva a concluir que la relación

¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Cuarta edición, editorial Limusa. México, 2003. Pág. 97.

jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.²

2.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Las obligaciones son clasificadas dentro de los derechos subjetivos y también se les denominan derechos personales o de crédito, que consisten en la facultad de obtener de otra persona una determinada conducta que puede consistir en hacer algo, en no hacer o en dar alguna cosa.³

El derecho personal u obligación es, efectivamente, una relación entre personas, sancionada por el derecho objetivo, que somete a una de ellas a la necesidad de observar cierta conducta a favor de la otra, quien está autorizada a exigirla. Así, la persona que tiene la facultad o el derecho de exigir se llama acreedor y la que está en la necesidad de cumplir, la obligada, se llama deudor.⁴

“En términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal.”⁵

La obligación contributiva o tributaria, ha sido definida como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”⁶

² Ibid., pág. 98.

³ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Obligaciones Civiles. Quinta edición, editorial Oxford, México, 1999, pág. 4.

⁴ Id.

⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit., pág. 98.

⁶ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. cit., pág. 224.

Consecuentemente, la obligación tributaria “es toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establezca la norma tributaria, independientemente que dicha conducta sea de dar, hacer, no hacer o tolerar.”⁷

Ante todo, debemos mencionar que se trata de una obligación *ex lege* cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuyo objeto es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social. Es una obligación *ex lege*, ya que nace por disposición de ley.⁸

El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente.

2.2.1 OBLIGACIÓN SUSTANTIVA.

Así como los derechos reales tienen por objeto la cosa sobre la que son ejercidos, así los derechos personales tienen por objeto el servicio o la prestación a cargo del deudor. Es decir, el objeto de los derechos personales es precisamente el contenido de la conducta del deudor, lo que éste debe dar, hacer o no hacer, la clase de servicio que debe prestar a su acreedor.⁹

De acuerdo a lo anterior, se dividen, para efectos fiscales las obligaciones sustantivas de las formales.

La obligación sustantiva es también llamada obligación principal, liquidable o cuantificable en su monto y consiste en un dar (pago), es decir, ésta es determinada en cuanto a su monto y debe pagarse dentro de los plazos establecidos por la ley fiscal respectiva.¹⁰

2.2.2 OBLIGACIÓN FORMAL.

⁷ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Procedimiento Administrativo de Ejecución. Editorial INCAFI, México, 2002, pág. 14.

⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit., pág. 98.

⁹ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Op. cit., pág. 11.

¹⁰ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Op. cit., pág. 143

A ésta también se le conoce como obligación secundaria, no liquidable o cuantificable y consiste en un hacer, un no hacer y tolerar.

Dentro de las obligaciones de hacer, están las de presentar avisos, declaraciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar la contabilidad.

En las obligaciones fiscales de no hacer, están contenidas las prohibiciones que se establecen en las leyes respectivas, a cargo de los contribuyentes. Como ejemplo se pueden citar el no llevar doble juego de libros de contabilidad con distinto contenido, no omitir ingresos o compras.

La obligación fiscal de tolerar se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, se argumenta que no obstante tratarse de una conducta negativa, el tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, a diferencia de la obligación de no hacer, en la que no se requiere ninguna ejecución previa de la autoridad.¹¹

El tolerar está relacionado con las visitas domiciliarias, existiendo el deber del contribuyente de soportar y proporcionar toda la información y documentación solicitada durante el procedimiento de fiscalización, sin obstaculizar su desarrollo.

2.3 EL HECHO IMPONIBLE DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

El hecho imponible “es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en una ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa.”¹²

¹¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 100.

¹² *Ibid.*, pág. 101.

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general.¹³

“Éste, es el presupuesto de hecho, hipotéticamente previsto en la norma jurídica, que se genera al realizarse la obligación tributaria, es decir, el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.”¹⁴

2.4 EL HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

El hecho generador es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Éste es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que permite determinar cuál disposición legal es aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades fiscales para su cuantificación.¹⁵

La doctrina coincide en forma absoluta en que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento.

¹³ Ibid., pág. 102.

¹⁴ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Op. Cit., pág. 14.

¹⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit., pág. 102.

2.5 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

2.5.1 EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.¹⁶

De acuerdo al contenido de la fracción IV del artículo 31 constitucional que dice:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Se desprende que el sujeto activo de la obligación contributiva o fiscal, siempre lo será el Estado (Federación, Distrito Federal, estados y municipios). La obligación principal de los sujetos activos de la obligación contributiva, es la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, por conducto de los órganos debidamente facultados para ello, que son las oficinas recaudadoras.

Con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la cual entró en vigor el día 1° de julio de 1997, que viene a sustituir las funciones de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente las

¹⁶ Ibid., pág. 117.

que correspondían a las administraciones generales, especiales, regionales y locales de auditoría, de recaudación y jurídica de ingresos.

“El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala su ley; tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.”¹⁷

2.5.2 EL SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. En materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Sin embargo, se puede dar el caso (como de hecho realmente sucede), que la contribución no sea enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una o de otra forma tuvo realización con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, u otra circunstancia, lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos: el sujeto del impuesto y el sujeto pagador, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro puesto que de ninguna manera se produce liberación del adeudo.¹⁸

Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.

¹⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 143.

¹⁸ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 119.

De acuerdo al contenido del artículo 1° del Código Fiscal de la Federación se tiene que existen las siguientes clases de sujetos pasivos para efectos fiscales:

- Las personas físicas. Todo individuo con capacidad de ser titular de derechos y obligaciones.
- Las personas morales. Todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo a las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.
- La Federación, los estados y municipios, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.
- La Federación, los estados y municipios, cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.
- Los establecimientos públicos u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.

La calidad de sujeto pasivo o contribuyente, se adquiere cuando se realizan los hechos o situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como generadoras de obligaciones contributivas o tributarias.

El materia tributaria existe la figura denominada *Responsable Tributario*, reguladas dentro del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 26 y 26A.

“La solidaridad constituye un privilegio a favor del acreedor ya que su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.”¹⁹

2.5.3 EL DOMICILIO.

¹⁹DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 121.

Para el Derecho Tributario, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene importancia por razón de que sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal. Para el contribuyente también tiene importancia por cuanto que es a través de las autoridades administrativas fiscales competentes de su domicilio por las que éste puede cumplir con sus obligaciones. Para establecer el domicilio fiscal a veces es conveniente tener en cuenta el establecimiento de los sujetos pasivos, así mismo, la residencia tiene también función para establecer el domicilio.

2.5.3.1 DEFINICIÓN DE DOMICILIO.

“Jurídicamente el domicilio de la persona es el lugar donde reside habitualmente. A falta de esta residencia, donde estuviere el principal asiento de sus negocios. En ausencia de estos elementos, el lugar donde simplemente resida, aunque no sea habitualmente y en su defecto el lugar donde se encontrare. Conforme a lo dispuesto por el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal, antes de su reforma de 1987, el domicilio estaba constituido por dos elementos: la residencia en un cierto lugar (elemento objetivo) y la intención o propósito de esa persona, de residir en ese lugar (elemento subjetivo).”²⁰

Se presume que una persona tiene el propósito de residir en un determinado lugar si permanece en él por más de seis meses.

El artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal vigente nos define el domicilio:

Artículo 29. El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente, y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residen y, en su defecto, el lugar donde se encontrare.

²⁰ Id.

Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.

La residencia o permanencia de una persona física en un lugar determinado no es suficiente para constituir el domicilio en sentido jurídico; es necesario que la residencia sea además habitual, es decir, que se prolongue por más de seis meses.

2.5.3.2 EFECTOS DEL DOMICILIO.

Entre los principales efectos se tienen los siguientes:

- El domicilio como atributo de la persona, tiene por objeto determinar un lugar para recibir notificaciones, emplazamientos, etc.
- El domicilio llena la función de precisar el lugar donde una persona debe cumplir sus obligaciones, por regla general.
- El domicilio sirve para fijar la competencia del juez.
- El domicilio tiene por objeto establecer el lugar en donde se han de practicar ciertos actos del estado civil.
- Es función primordial del domicilio realizar la centralización de los bienes de una persona en caso de juicios universales.

2.5.3.3 CLASES DE DOMICILIO.

El domicilio puede ser real, legal, convencional y de origen.

El domicilio real de una persona física es el lugar de su residencia habitual al que se refiere el artículo 29 de Código Civil.

El domicilio legal es aquel que la ley señala a una persona para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque en la realidad, no resida ni se encuentre presente en dicho lugar. El domicilio legal es simplemente un lugar

que la ley señala a ciertas personas para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

El artículo 32 del Código Civil para el Distrito Federal señala que cuando una persona tenga dos o más domicilios se le considerará domiciliada en el lugar en que simplemente resida; y se viviere en varios, aquel en que se encontrare. Se reputa domicilio convencional el lugar que una persona señala para el cumplimiento de determinadas obligaciones (artículo 34 del Código Civil para el Distrito Federal). Esta facultad sirve para determinar la competencia de los tribunales, respecto del cumplimiento de las obligaciones contraídas.

Se llama domicilio de origen el del lugar en donde una persona ha nacido. De acuerdo con el artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el lugar de nacimiento de una persona, determina su nacionalidad.

2.5.3.4 EL DOMICILIO FISCAL.

Para el derecho tributario, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria sirve para que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones de aquéllos, así como para determinar por conducto de qué autoridad pueden establecerse relaciones de carácter formal.²¹

Éste se determinará de acuerdo a las reglas establecidas en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto señala:

“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.

²¹ GARZA, Sergio Francisco de la. *Op. cit.*, pág. 340.

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 de sus actividades.

II.- En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en 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 en 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 que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 18 de este Código.”

De acuerdo a lo anterior, tratándose de personas morales, toma importancia la residencia de las mismas.

“Se debe determinar la residencia de las personas físicas o morales, con la finalidad de establecer legalmente si se está vinculado fiscal y jurídicamente a México, o a otro país en el extranjero, y para establecer de que país se es contribuyente. Una vez determinada la residencia, se debe precisar el domicilio fiscal, para poder saber ante qué autoridades se debe cumplir con las obligaciones fiscales de los contribuyentes, de acuerdo con su competencia y jurisdicción territorial; además, para que dichas autoridades realicen las visitas domiciliarias, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas y determinar la competencia de las autoridades judiciales y administrativas, con funciones jurisdiccionales.”²²

²² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 249.

El artículo 9° del Código Fiscal de la Federación define lo que debe entenderse por residente para efectos tributarios. De acuerdo con dicho numeral se presume que las personas morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. Si por el contrario la persona moral es de nacionalidad extranjera asume el carácter de residente para efectos fiscales en la medida en que haya establecido en México la administración principal del negocio.

2.6 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Por la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva se deduce que no es suficiente el sólo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible sólo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido, también podemos tener la seguridad de quienes son los sujetos del impuesto, y quizás qué tarifa podemos aplicar, así como también sobre qué base se va a aplicar dicha tarifa. Pero aun con todos estos elementos todavía es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. A este acto de precisión del *quantum* de la obligación se le denomina Determinación Fiscal.²³

No obstante que nuestra legislación no lo regula en forma expresa, del análisis de la misma se desprenden tres momentos, a saber: el nacimiento o causación, la realización de los hechos o situaciones gravadas por la ley; la determinación, que consiste en la constatación de que la conducta realizada encuadra en el supuesto previsto por la ley; la liquidación, consiste en la operación de los cálculos matemáticos correspondientes, obtener el importe de la contribución a pagar, el crédito fiscal, y el momento o época de pago de la contribución respectiva.²⁴

De acuerdo al primer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de

²³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 108.

²⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 259.

hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y se determinarán conforme a dichas disposiciones.

El momento de la causación varía según la contribución de que se trate, así por ejemplo, cuando se trata de un impuesto, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que se realiza la situación jurídica prevista en la ley, como generadora de la obligación de pagar la contribución correspondiente. Otro ejemplo, en cuanto hace a los derechos, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que la autoridad o ente autorizado presta el servicio al contribuyente, o le permite el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación. En las aportaciones de seguridad, la obligación contributiva nace o se causa, cuando surge la relación de trabajo y el patrón está obligado a las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores o éstos soliciten su incorporación voluntaria. En las contribuciones de mejoras la obligación nace o se causa, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente.

Por determinación debemos entender “el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal, tendiente a las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea, el crédito fiscal a cargo del contribuyente.”²⁵

La liquidación, que es la realización de las operaciones matemáticas para precisar el quantum de la contribución correspondiente, deberá hacerse en moneda nacional, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, y conforme a las normas vigentes en el momento de su causación.

²⁵ Ibid., pág. 261.

El procedimiento que conocemos como determinación está constituido por dos aspectos:²⁶

- a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

La obligación nace con la realización del hecho generador, y el crédito fiscal con el acto de determinación, que puede llevarse a cabo: por el contribuyente, por la autoridad, y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o sobre base estimada o presuntiva.

“La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además, en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.”²⁷

“Este procedimiento es aplicable cuando se obtiene el importe de la contribución a partir de los resultados que arrojen los estados financieros (posición financiera y de resultados); cuando los contribuyentes estén obligados a llevar la contabilidad; o del valor real de los bienes o actos realizados, cuando no estén obligados a llevarla.”²⁸

²⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 108.

²⁷ *Id.*

²⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 265.

La determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, o sea el propio sujeto activo determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley.²⁹

Se presenta cuando el contribuyente incurre en irregularidades señaladas por la ley como graves, las cuales hacen presumir que el contribuyente ha incurrido en omisión en el pago de las contribuciones a su cargo, total o parcialmente. Este procedimiento se desprende del contenido de los artículos 55, 56, 57 y 60 del Código Fiscal de la Federación, en donde en términos generales, se habla de los casos de determinación presuntiva de utilidad fiscal, ingresos y valor de actividades o activos, así como para determinar ingresos brutos y valor de los actos, actividades o activos y por omisión de retenciones.

Dentro del procedimiento liquidatorio se presenta la fase de aplicación de la tasa o alícuota, la cual es fijada por la ley para cada tributo conforme a las diferentes bases gravables o valores de los diferentes elementos objetivos, respecto de los hechos generadores de las obligaciones tributarias, para con ello obtener como resultado, en cada caso, el monto del débito tributario. Esta tasa o alícuota se consagra dentro del artículo 31 de nuestra Constitución Política, que no sólo establece que, para la validez constitucional de un tributo sea necesario que, primero: esté establecido por la ley, segundo: sea proporcional y equitativo, y tercero: sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época estén consignados de manera expresa en la ley, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.³⁰

²⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit., pág. 109.

³⁰ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Thomson, México, 2002, pág. 268.

Una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina crédito fiscal, siendo definido por el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

“Artículo 4°. 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.”

Determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, ya sea por los contribuyentes o por las autoridades fiscales, éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente, lo que se explicará más adelante; transcurrido dicho plazo, el crédito será exigible, por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual se abordará en el siguiente capítulo.

2.7 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La exigibilidad del crédito fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado en los plazos establecidos por la ley fiscal.

Como lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes y deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de

que el contribuyente no pague dentro del plazo, las facultades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del mencionado código, para determinar las contribuciones omitidas. En términos generales, conforme a los artículos 65 y 145 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales competentes, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinan y notifican el crédito fiscal al contribuyente para que éste pague o en su caso garantice el crédito fiscal determinado en la resolución, en el plazo de 45 días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos dicha notificación. Así entonces, al transcurrir ese lapso de tiempo, si el contribuyente no ha realizado ninguna de las acciones descritas anteriormente, el crédito fiscal a su cargo se vuelve exigible y la autoridad estará en completa disposición legal para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo de cobro de dicho crédito.³¹

Sin embargo, mientras no transcurra o venza dicho plazo, los créditos fiscales no pueden ser exigidos por el sujeto activo, salvo que de conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se practique embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, si se dan los supuestos y requisitos necesarios para que se tome dicha medida precautoria por la autoridad fiscal.

2.8 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

La obligación fiscal pasa por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin. El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta que forma su contenido, culmina su existencia.³²

La extinción de la obligación fiscal, se presenta cuando el deudor (contribuyente) satisface el objeto de la obligación o en su caso, por haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.

³¹ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Op. cit.*, pág. 19.

³² Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Op. cit.*, pág. 20.

En materia fiscal son aplicables los mismos principios jurídicos que rigen la extinción de las obligaciones civiles, o sea, las contraídas solamente entre particulares; pero no le son aplicables del todo al derecho fiscal, porque éste sólo admite como formas de extinción de las obligaciones contributivas: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción, la caducidad y la cancelación.

2.8.1 EL PAGO.

La entrega de las cantidades que se adeudan representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas. En la actualidad, nuestro Código Fiscal no especifica, como el Código Fiscal anterior, que dichos pagos se pueden efectuar en dinero o en especie, pero las leyes impositivas específicas pueden disponer que dicho pago se realice en especie.³³

Conforme al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deben efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país del que se trate.

Las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución; y antes de aplicarse al crédito principal se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. Indemnización por devolución de cheques sin fondos.

La obligación de pagar el tributo, por lo general, compete a aquellas personas a quienes la ley les impone la obligación de efectuarlo y que es denominado sujeto pasivo.

³³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit., pág. 127.

Los efectos del pago son la extinción de la obligación tributaria que libera al deudor, y se realiza cuando él entrega la totalidad de la suma adeudada, a través de una sola exhibición o en parcialidades que facilitan su pago. Los medios que se utilizan para el pago son: cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

2.8.2 LA COMPENSACIÓN.

La compensación es una forma de extinguir las obligaciones porque la existencia de dos deudas entre las mismas personas y en sentido inverso, una de otra, impone la consunción de ambas hasta el importe de la menor.³⁴

El Código Civil para el Distrito Federal señala que: “Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho” (artículo 2185).

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 23 señala:

“Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará, que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la

³⁴ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. *Op. cit.*, pág. 372.

misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso, se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.”

Para que este procedimiento se pueda efectuar en materia tributaria, nuestro Código Fiscal plantea los siguientes supuestos:

- a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.
- b) Que el crédito a favor del particular y el pago que se vaya a realizar, sean respecto de una misma contribución.

Los supuestos de referencia tienen una explicación justificada debido a las necesidades de la autoridad en la administración de las contribuciones, ya que es indiscutible que si se trata de una misma contribución que se realiza con

procedimientos formales de declaración, existen los elementos necesarios para la identificación de los créditos. De igual forma, respecto de la naturaleza del crédito fiscal, a favor o en contra del fisco, se encuentra sujeto al principio de igualdad, por lo que al ser de la misma naturaleza, y tanto el adeudo como el crédito son líquidos y exigibles, no debe existir limitación alguna para su compensación.³⁵

2.8.3 LA CONDONACIÓN.

Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas que en tanto no lesione otros intereses protegidos por el derecho, los individuos pueden renunciar al ejercicio de sus derechos particulares.³⁶

La condonación “es la liberación de una deuda, hecha a título gratuito por el acreedor a favor del deudor, o sea, es el perdón de la deuda o la liberación que el acreedor otorga por cualquier motivo a favor del deudor, extinguiendo la obligación.”³⁷

La condonación es una figura jurídica de carácter contributivo, que se ha creado con el fin de que la administración fiscal se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales cuando la situación económica reinante en el país, o en parte de él, lo ameriten, o para atemperar el rigor de la ley, tratándose de la imposición de multas.³⁸

El artículo 39 del Código Fiscal de la Federación regula lo relativo a la condonación de créditos fiscales a favor del contribuyente. De acuerdo a este artículo, la finalidad de la condonación es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberá cumplir los siguientes requisitos:

³⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 129.

³⁶ *Ibid.*, pág. 132.

³⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 304.

³⁸ *Id.*

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
2. Debe ser general.
3. Procede por región o por rama de actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley.

Al respecto, el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación señala:

“Artículo 74. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y la resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.”

Al tratar lo relativo a las infracciones el Código Fiscal establece la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda condone multas examinando cada caso en particular, el cual deberá ser revisado individualmente por la autoridad fiscal y solucionarlo discrecionalmente.

Se establece que toda condonación se resolverá a petición de parte, además se dispone que las resoluciones que al respecto se dicten no podrán ser impugnadas, ya que se emiten con base en una facultad discrecional y que, por lo tanto, es potestativo concederla. De igual manera, para que pueda proceder la condonación, se debe declarar que la multa haya quedado firme, es decir, que no

haya ningún medio de defensa en contra de ella y que, además, ningún acto conexo a ella se encuentre en proceso de impugnación.³⁹

Resulta relevante observar que la presentación de la solicitud de condonación interrumpe el procedimiento administrativo de ejecución, si así se solicita; sin embargo, se observa una contradicción por parte de la autoridad al tener como un requisito al momento de solicitar la condonación el hecho de tener que garantizar el interés fiscal.

2.8.4 LA CANCELACIÓN.

“Cancelar significa anular o dejar sin efectos una obligación. En materia fiscal, la cancelación no es en esencia la extinción de los créditos fiscales, porque ésta no libera a los obligados de su pago.”⁴⁰

El término cancelación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual no sucede con la cancelación en materia tributaria ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas; es decir, sólo en una operación contable; pero esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción; de lo cual se desprende que quizás sólo se puede considerar como un paso hacia la extinción del crédito por prescripción, ya que esta cancelación no se considera como elemento de suspensión o interrupción del término.⁴¹

El artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación señala lo relativo a la cancelación de los créditos fiscales de las cuentas públicas, señalando que es de efectos internos o administrativos de las oficinas de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se genera por dos situaciones:

³⁹ *Ibid.*, pág. 133.

⁴⁰ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 305.

⁴¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 133.

- Por incosteable el cobro. En este caso un crédito fiscal es incosteable, por su escasa cuantía, lo que hace antieconómico para el fisco proceder a su cobro.
- Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. En el segundo caso es incobrable, cuando el obligado o responsable solidario son insolventes o han muerto sin dejar bienes.

En ambos casos no se libera al deudor o al responsable solidario de su pago, lo que implica que aun cancelado un crédito fiscal, si el particular va y lo paga voluntariamente, la autoridad debe recibir el pago; o bien, si el deudor o responsable solidario, llegan a tener solvencia económica, la autoridad fiscal al tener conocimiento de dicha circunstancia debe exigir el crédito fiscal insoluto, si no ha operado la prescripción en términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.⁴²

2.8.5 LA PRESCRIPCIÓN.

La prescripción se ha definido como “la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación, por el solo transcurso del tiempo, en los términos y condiciones que señala la ley.”⁴³

Existen dos clases de prescripción que la doctrina denomina prescripción adquisitiva o positiva y liberatoria o negativa. La prescripción adquisitiva o positiva, es un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes; la liberatoria o negativa, es la extinción de una obligación, generalmente una deuda y el correlativo derecho de hacerla efectiva.⁴⁴

La única clase de prescripción que contempla el Código Fiscal de la Federación, es la prescripción liberatoria o negativa, la cual opera como forma de extinguir el crédito fiscal, tanto a cargo de los contribuyentes, como saldo a favor del fisco en cuanto a su obligación de devolver las que procedan conforme a la ley.

⁴² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 305.

⁴³ *Ibid.*, pág. 310.

⁴⁴ *Id.*

“La prescripción es una institución de orden público que extingue la facultad de un acreedor que se ha abstenido de reclamar su derecho durante determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opone al cobro extemporáneo o exige la declaratoria de prescripción.”⁴⁵

Para efectos fiscales, la prescripción es la extinción de la obligación de pagar el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida, por el transcurso del tiempo previsto por la ley.

“Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá poner como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de éste Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”

⁴⁵ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. Op. cit., pág. 387.

La prescripción opera tanto a favor del contribuyente, como a favor del fisco, en este último se presenta cuando el fisco ha recibido cantidades que legalmente no le corresponden por parte del contribuyente, y que tiene la obligación de devolver.

El contribuyente puede hacer valer la prescripción de dos formas:

- A petición expresa del contribuyente, solicitando por escrito, ante las autoridades fiscales competentes, la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales a su cargo.
- Oponiéndose como defensa o excepción cuando la autoridad requiera de pago al contribuyente, utilizando los medios de defensa que al efecto establecen las leyes correspondientes, para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que se consideren ilegales.

2.8.6 LA CADUCIDAD.

“La palabra caducidad proviene del verbo latino *cadere* que significa “caer”, y la institución consiste, hasta la fecha, en la decadencia o pérdida de un derecho (nacido o en gestión) porque el titular del mismo ha dejado de observar, dentro de determinado plazo, la conducta que la norma jurídica imponía como necesaria para preservarlo.”⁴⁶

“La caducidad se presenta cuando las autoridades fiscales no ejercitan sus facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, durante el plazo que marca la ley.”⁴⁷

La caducidad se define por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por

⁴⁶ BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel. *Op. cit.*, pág. 393.

⁴⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 310.

infracción a las disposiciones fiscales, por no haberse ejercitado durante el plazo establecido para tal efecto por el citado Código.

Los plazos para que opere la caducidad con un término genérico es de cinco años si se trata de un contribuyente que cumple normal y oportunamente con las disposiciones fiscales; el plazo es de diez años, cuando el contribuyente incurre en irregularidades expresamente señaladas como tales, y de tres años, en los casos de supuestos de responsabilidad solidaria, de los liquidadores, síndicos, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de sociedades mercantiles.

Las principales diferencias entre la prescripción y la caducidad son las siguientes:⁴⁸

- La prescripción opera tanto a favor como en contra del fisco. La caducidad únicamente en contra del fisco.
- La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro de las partes. La caducidad no está sujeta a interrupción.
- El término para que empiece a contar el plazo de la prescripción es a partir del día siguiente a aquel en que el crédito fiscal es exigible; o a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido o nació el derecho a la devolución. En cambio, el plazo de la caducidad, debe contarse a partir de la fecha en que nacen las facultades de comprobación de las autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar diferencias de contribuciones omitidas y sus accesorios o imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.
- El término para que opere la prescripción es de cinco años. El plazo para que opere la caducidad es de cinco años, diez años y tres años, según sea el caso.

⁴⁸ Ibid., pág. 317.

- En la prescripción ya existe el crédito fiscal o la cantidad pagada de más por el contribuyente en cantidad líquida. En la caducidad no existe el crédito fiscal.
- La prescripción extingue una acción de cobro. La caducidad es la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y consecutivas y efectos, o sea de revisión y determinación de contribuciones omitidas, así como la imposición de sanciones.

CAPÍTULO TERCERO

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1 PROCESO Y PROCEDIMIENTO.

“Si el proceso es un instrumento estatal para solucionar conflictos, es lógico que todo proceso tenga como antecedente y contenido un litigio. De igual forma, todo proceso se desenvuelve a través de una serie de actos y hechos procesales, los cuales tienen una realización formal, espacial y temporal, y que constituyen el procedimiento.”¹

Para Acosta Romero, proceso “es el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tiene unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho o resolver una controversia preestablecida, mediante una sentencia. Procedimiento administrativo es todo el conjunto de actos señalados en la ley para la producción del acto administrativo, así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internas o externas.”²

3.2 CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El procedimiento administrativo de ejecución es la vía que concede la ley al Servicio de Administración Tributaria para hacer efectivo el crédito fiscal, sin la intervención de la autoridad judicial.

¹ OVALLE FAVELA, José. Derecho Procesal Civil. Séptima edición, editorial Harla, México, 1998, pág. 5.

² ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. cit., pág. 881.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposición del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, y la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no existir pendiente ningún procedimiento de revisión o por no haber algún medio de defensa.³

“Artículo 68. Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

La administración hacendaria opera sometida normalmente al régimen jurídico que le es propio y, por tanto, diferenciable del de los sujetos privados. Tal régimen es el derecho administrativo y que en apretada síntesis se caracteriza por consagrar a favor de la administración un régimen de prerrogativas o poderes exorbitantes, es decir, que rebasan a los del derecho privado. Poderes que, entre otros, son los que se engloban bajo la denominada autotutela administrativa y autotutela ejecutiva. En virtud de la primera, la propia administración emite resoluciones con efectos jurídicos inmediatos; en los términos de la segunda, le es posible por sus propios medios lograr su acatamiento. El procedimiento administrativo de ejecución es la vía por donde discurren los poderes de la administración hacendaria tendientes a lograr por ella misma, sin menester la intervención del juez, el acatamiento de sus determinaciones.⁴

El denominado procedimiento administrativo de ejecución y la correspondiente potestad económica coactiva que a través de él se activa constituye una manifestación en materia tributaria de la denominada autotutela administrativa que se traduce en una verdadera prerrogativa a favor de la administración hacendaria, permitiendo que el crédito tributario quede satisfecho mediante una vía

³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 161.

⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. *Op. cit.*, pág. 292.

excepcional y de franca ventaja a los créditos de derecho privado al no requerir de la vía jurisdiccional y de la sentencia correspondiente para su cumplimentación.⁵

“El criterio utilizado para justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.”⁶

Si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso consiste en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto.⁷

La ejecutoriedad del acto administrativo y por ende del fiscal, debe entenderse como un privilegio o facultad de la Administración Pública en virtud del cual ella misma puede disponer y llevar a efecto la ejecución de sus actos, lo que en sí excluye la necesidad de que la autoridad administrativa o hacendaria tenga que acudir ante los órganos jurisdiccionales para lograr de éstos la ejecución de los mismos. La ejecutoriedad hace referencia a una característica del acto administrativo y el procedimiento administrativo de ejecución es uno de los medios o instrumentos jurídicos de que dispone la Administración Hacendaria para cumplimentar sus propios actos.⁸

“El procedimiento administrativo de ejecución es el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad

⁵ Ibid., pág. 173.

⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. cit., pág. 162.

⁷ Id.

⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Op. cit., pág. 292.

económico-coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en la ley, el cual permite lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o enajenación de los bienes embargados.”⁹

3.3 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El procedimiento administrativo de ejecución se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación a partir del artículo 145 y hasta el 196.

Para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de un sujeto deudor, deben satisfacerse los siguientes requisitos:

- La existencia de una obligación de pago a cargo de sujeto determinado.
- Que la obligación haya sido debidamente liquidada.
- Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente.
- Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible.

3.3.1 ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

3.3.1.1 REQUERIMIENTO DE PAGO.

Como ya se ha explicado anteriormente, todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado para cumplir con el principio de legalidad. De acuerdo a este principio, el procedimiento administrativo de ejecución ejemplifica su fundamentación y motivación en el denominado Mandamiento de Ejecución, el cual es el acto administrativo mediante el cual la autoridad competente fundamenta y motiva el acto de molestia al contribuyente o deudor a fin de

⁹ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Op. cit.*, pág. 27.

justificar la acción de cobro. Este mandamiento de ejecución debe revestir las formalidades señaladas en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que son:

- Constar por escrito en documento impreso o digital..
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Estar fundado y motivado.
- Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación establece que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse con la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo. De todo acto, el ejecutor deberá levantar acta circunstanciada con la pormenorización de los hechos de los que se quiere hacer constar.

De acuerdo al artículo 1° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, el Servicio de administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, cuya responsabilidad es aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones.

De acuerdo a lo que señala el artículo 7° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria algunas de las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria, entre otras, tenemos las siguientes:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable,

- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deben ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, y en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.

Para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con diversas unidades administrativas entre las cuáles se encuentran las Administraciones Generales y Locales de Recaudación (artículo 2° del Reglamento del servicio de Administración tributaria)

Las Administraciones Locales de Recaudación estarán a cargo del Administrador, General o Local dependiendo de cada caso, auxiliado en sus facultades por los subadministradores de los diversos departamentos integrados por las administraciones.

El Reglamento del Servicio de Administración Tributaria señala en sus artículos 20 y 22 los actos que son competencia de las Administraciones de Recaudación, entre los que encontramos: visitas domiciliarias, verificaciones en esta materia e imposición de multas por infracciones a las disposiciones relativas, imposición de multas por omisión en la presentación de declaraciones, notificación, cobro coactivo, determinación de responsabilidad solidaria y garantías de créditos fiscales correspondientes; notificar sus actos, los que determinen créditos fiscales, citatorios, requerimientos, solicitud de informes y otros actos administrativos; llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, cuando dicho procedimiento no sea competencia de otra unidad administrativa, así como las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal, enajenar fuera de remate bienes embargados, así como expedir el documento que

ampare la enajenación de los bienes rematados y, proceder a la ampliación del embargo en otros bienes del contribuyente cuando a la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales o cuando la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

De acuerdo a lo anterior el Administrador Local es el facultado por el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria para requerir el pago y en su caso embargar.

Sin embargo, quien va en su representación como autoridad es el ejecutor designado por el Jefe de la Unidad de Diligenciación, quien expide a favor de dicho ejecutor un oficio de identificación.

El ejecutor en todos sus actos deberá identificarse como tal, debiendo asentar en el acta correspondiente una pormenorización de tal identificación, especificando el número de oficio que contenga su fotografía, el nombre y cargo de quien lo emite, la fecha de expedición y de vigencia y el fundamento legal en el que se basa la autoridad para tal designación. Así mismo, deberá levantar acta circunstanciada con la pormenorización de los hechos, en tiempo, modo y lugar de lo que acontezca al momento de la diligencia.

Al notificador y/o ejecutor, principalmente le corresponde ejercer las siguientes funciones ¹⁰:

- Diligenciar todo tipo de actos administrativos inherentes a la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.
- Requerir de pago y, en su caso, embargar bienes de propiedad del contribuyente para la recuperación de créditos fiscales.
- Extraer bienes dejados en depositaria.
- Investigar sobre bienes susceptibles de embargo propiedad de deudores del fisco federal.
- Retroalimentar resultados de los actos administrativos a la autoridad.

¹⁰ Ibid., pág 29.

“El requerimiento de pago en esencia es un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad compeler al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto.”¹¹

El Servicio de administración tributaria señala que el requerimiento es la diligencia por medio de la cual las autoridades fiscales exigen el pago del crédito no cubierto o garantizado en los plazos establecidos; es la exigencia material del pago que realizan las autoridades fiscales a los deudores, respecto de aquellos créditos que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos legales.¹²

El requerimiento de pago tiene sustento en los artículos 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación.

El primer párrafo del artículo 145 del mismo Código establece que las autoridades fiscales exigirán de pago de los créditos que no hubieren sido pagados o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 151 del Código Fiscal de la Federación implica la necesidad de realizar el requerimiento:

“Artículo 151. Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, *requerirán* de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

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

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los

¹¹ Id.

¹² Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. Op. cit., pág. 30.

ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.”

La diligencia deberá entenderse contra la persona señalada por la autoridad hacendaria, o bien, con su representante legal.

En todo caso, deberán de estarse a lo dispuesto por lo que señala el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, para el caso de las notificaciones personales, toda vez que se trata de un requerimiento y, no estando presente el notificado, deberá dejarse citatorio para que en una hora determinada del día siguiente espere en el domicilio al ejecutor de acuerdo a lo que señala el artículo 137 del mismo código.

Por lo que, una vez satisfechos los anteriores requisitos, el ejecutor practicará la diligencia de requerimiento de pago con el contribuyente o, bien, con la persona que se entienda la diligencia, de acuerdo a lo que establece el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo a lo siguiente:

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

La diligencia de requerimiento de pago y embargo sigue las reglas de las notificaciones personales establecidas en el artículo 137 del mismo Código Fiscal, señalando que cuando el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

Ahora bien, es importante saber los plazos para iniciar la ejecución de los cobros de créditos fiscales federales, es decir, en qué momento se da la exigibilidad de los mismos, siendo estos los siguientes:

1. Conforme a lo dispuesto por el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales de las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.
2. En el caso que para el pago de los créditos se hubiere elegido las opciones previstas en el artículo 66 del mismo Código, es decir, que se hubiere solicitado autorización para pagarlos a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, la ejecución de este tipo de adeudos se hará, en el primer caso, cuando hubiese vencido el plazo diferido autorizado y el crédito no es pagado; en el segundo de los casos cuando se den los supuestos de revocación de la autorización concedida establecidos en la fracción III del segundo párrafo del mismo artículo 66 del Código Fiscal. La autoridad emitirá un mandamiento de ejecución ordenando requerir de pago al contribuyente, toda vez que ha incurrido en falta de pago, en este caso, la autoridad dará un plazo de seis días al contribuyente para poder hacer exigible el crédito fiscal.
3. En caso de cheques recibidos por las autoridades fiscales que sean presentados en tiempo y no sean pagados, conforme al séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal en cita, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al librados del mismo para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas imputables a la

institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga o se demuestre cualquiera de los dos casos, el crédito fiscal se hace exigible y la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

4. En el caso de errores aritméticos que contengan las declaraciones presentadas por los contribuyentes, la exigibilidad se da a partir de la fecha en que por disposición de ley debieron haber sido cubiertas las contribuciones, consecuentemente, tal exigibilidad se hará a través del procedimiento administrativo de ejecución, una vez que la resolución haya causado ejecutoria.
5. Tratándose de la determinación provisional a que se refiere el artículo 41 fracción I del Código Fiscal señalado, la exigibilidad se da también en la fecha en que por disposición de ley debieron haber sido cubiertas las contribuciones, y de igual manera, tal exigibilidad se hará a través del procedimiento administrativo de ejecución, una vez que la resolución haya causado ejecutoria.

Cumplidas las formalidades, el ejecutor deberá requerir de pago a la persona con quien entienda la diligencia, cuyo requerimiento de pago se da en dos variantes:

- a) *Requerimiento de pago con embargo en el mismo acto.* Se da en los supuestos de exigibilidad señalados en los puntos 1 y 3 arriba señalados, el ejecutor designado, en términos del artículo 151 del Código Fiscal requerirá de pago a efecto de que la persona con la que se entienda la diligencia compruebe haber efectuado el pago del crédito y, en el caso de que sea lo contrario, procederá a embargar bienes suficientes o bien, a embargar la negociación con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda.

b) *Requerimiento de pago para que el deudor pague el crédito fiscal dentro de los seis días siguientes al en que se practicó.* Éste se da en los supuestos de exigibilidad mencionados en los puntos 2, 4 y 5 anteriormente señalados, el deudor podrá pagar los créditos fiscales y sus accesorios legales dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago que se le practique, situación que el ejecutor debe de señalar en el acta correspondiente.

3.3.1.2 EL EMBARGO.

La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de notificaciones.¹³

Para Escobar Ramírez, embargo “es el aseguramiento de bienes decretado por una autoridad, para garantizar el cumplimiento de una obligación.”¹⁴

El Servicio de Administración Tributaria lo define como “el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal mediante el secuestro o aseguramiento de bienes del contribuyente o del deudor para hacer efectivo el importe de los créditos insolutos, mediante la enajenación de los mismos.”¹⁵

¹³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Op. cit.*, pág. 163.

¹⁴ ESCOBAR RAMÍREZ, Germán. *Op. cit.*, pág. 218.

¹⁵ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Op. cit.*, pág. 46.

Para que la autoridad ejecutora proceda a la práctica del embargo deben existir previamente los siguientes supuestos:

- Que exista un crédito fiscal a cargo del contribuyente.
- Que el crédito fiscal haya sido previamente notificado al deudor.
- Que el deudor haya incumplido en el pago.
- Que se haya practicado el requerimiento de pago al deudor y no pruebe haber efectuado el pago en ese momento.

Respecto del embargo, la legislación fiscal hace distinción a tres tipos de embargos:

- Embargo precautorio.

El embargo precautorio es una medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones a cargo del contribuyente.¹⁶

En el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación se prevén dos supuestos en que procede el embargo precautorio:

- a) Cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios.
- b) Cuando no se atiende a tres requerimientos formulados por la autoridad y referentes a la misma omisión, salvo que se refiera el incumplimiento a la obligación de presentar declaraciones, caso en el que bastará el incumplimiento de un solo requerimiento.

¹⁶ Ibid. pág. 47.

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.

El artículo 145 del mismo Código prevé la posibilidad jurídica de que la autoridad hacendaria pueda recurrir a la utilización de el embargo precautorio en los siguientes casos:

- a) Cuando el contribuyente se oponga al inicio o desarrollo de las facultades de comprobación.
- b) Cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte bienes, una vez iniciadas las facultades de comprobación.
- c) Se niegue a proporcionar la contabilidad o que habiéndose determinado el crédito y sin que sea exigible, haya peligro de maniobras tendientes a evadir su cumplimiento.
- d) Cuando exista el riesgo inminente de que le contribuyente evada el cumplimiento de obligaciones a su cargo en ciertos casos.
- e) El contribuyente no pueda comprobar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

De acuerdo a lo anterior, la autoridad tiene hasta un año para determinar el crédito fiscal y sólo que no lo haga dentro de este término, el embargo quedará sin efectos, pero si la autoridad determina el crédito dentro del plazo de un año, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se tramitará el procedimiento administrativo de ejecución con todas sus consecuencias. Entre otras consecuencias graves que le pueden ocurrir al contribuyente puede citarse el nombramiento de depositario interventor en caso de que se embarguen negociaciones; en virtud de que el artículo 166 del Código Fiscal le concede a este depositario facultades amplias y bastantes para actos de administración, pleitos y cobranzas y de riguroso dominio.¹⁷

¹⁷ ESCOBAR RAMÍREZ, Germán. Op. cit., pág. 220.

- Embargo administrativo.

De acuerdo con los artículos 141, fracción V del Código Fiscal de la Federación y 66 de su reglamento, el embargo administrativo se practica a solicitud del contribuyente y tiene como objeto garantizar el interés fiscal. En este caso, el contribuyente señalará los bienes sobre los que debe trabarse la ejecución, con tal de que no sean de los señalados en el inciso c) del artículo 156, fracción II, es decir, los de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables. Se nombrará como depositario de los bienes embargados a su propietario si se trata de persona física o al representante legal, tratándose de persona moral, pero la autoridad administrativa, que lo es el jefe de la oficina recaudadora, se reserva la facultad de remover al depositario de su cargo cuando considere que existe peligro de que éste se ausente, enajene u oculte los bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones; si el embargo recae sobre bienes inmuebles se inscribirá en el Registro Público de la Propiedad.

A diferencia de otros embargos; el que se practica en vía administrativa no tiene los gastos a que se refiere el artículo 150 del Código Fiscal; es decir, el 2% del crédito fiscal por el requerimiento, los de transporte de los bienes embargados, los de avalúo, los de impresión y publicación de convocatorias y edictos, los del certificado de libertad de gravámenes de inmuebles, los de honorarios de los depositarios y peritos, los honorarios de las personas que contraten los interventores y sólo pagará los gastos por la diligencia de embargo en forma previa, de acuerdo con lo que dispone la fracción V del artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal.

Además de los beneficios señalados, el contribuyente no tiene la obligación de seguir el orden en el embargo de bienes que prevé el artículo 155 del Código Fiscal, pues tiene el derecho de indicar los bienes sobre los cuales debe trabarse

ejecución con la sola condición de que sean suficientes para garantizar el interés fiscal.

Para la procedencia de dicho embargo se deberá cumplir las formalidades que para tales efectos se establecen y se perfeccionará con la aceptación por parte de la autoridad competente de que los bienes ofrecidos por el contribuyente deudor constituyen garantía de pago del crédito insoluto a su cargo. Ahora bien, no debemos olvidar que aún queda latente el cumplimiento de pago del crédito que con este tipo de embargo se garantiza y que en caso de incumplimiento del contribuyente, la autoridad estará en posibilidad de hacer válida la garantía ofrecida.¹⁸

- Embargo en vía de ejecución.

El embargo en vía de ejecución “es el acto administrativo de la autoridad fiscal, que en el ejercicio de sus facultades económico coactivas realiza el embargo de bienes propiedad del deudor, a efecto de hacer efectivos créditos fiscales exigibles, para que mediante el remate de los mismos se cubran los pasivos de los contribuyentes.”¹⁹

El artículo 151 del Código Fiscal de la Federación reglamenta el embargo que ordena la autoridad para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y al que se le llama embargo en vía de ejecución.

“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.

¹⁸ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Op. cit.*, pág. 50

¹⁹ Id.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.”

En el primer caso se está en el supuesto de que el crédito fiscal ya ha sido determinado, liquidado y notificado por la autoridad y que el contribuyente no lo ha pagado dentro de los términos de ley que concede el mismo código.

Como se trata de un requerimiento, la notificación será personal de acuerdo con lo que dispone el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal, y en caso de que el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente. Si la persona citada o su representante legal no esperan, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino, de acuerdo con lo previsto por el artículo 137 del Código Fiscal.

El artículo 151 señala que el embargo puede producirse en relación a *bienes* suficientes propiedad del deudor, o bien, *embargo de negociaciones* mediante la intervención de ellas.

En caso de que el deudor o la persona con quién se entendió el mandamiento de ejecución no paguen en el acto el crédito fiscal exigible y sus accesorios, el sujeto deudor podrá señalar los bienes sobre los que deberá trabarse embargo solo si se apega al orden previsto por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, ya que de no ser así, el ejecutor tendrá derecho entonces a proceder al señalamiento de bienes.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se debe trabar, 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 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.

La persona con quien se entiende la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Así mismo, el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación establece los bienes exceptuados de embargo y que son:

- a) El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y familiares.
- b) Los muebles de uso indispensables del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- c) Los libros, los instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- d) La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesario para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrá ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- e) Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- f) Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- g) El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- h) Los derechos de uso o de habitación.
- i) El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- j) Los sueldos y salarios.

- k) Las pensiones de cualquier tipo,
- l) Los ejidos.

De acuerdo con el artículo 153, hecho el embargo, el ejecutor designará al depositario cuando no lo hubiere nombrado el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el mismo ejecutado.

Si el embargo recae en créditos, la oficina ejecutora notificará a los deudores del contribuyente que no le hagan el pago a éste, sino a la caja de la oficina ejecutora, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia, en términos del artículo 160 del Código Fiscal.

En caso de que el embargo recaiga en bienes raíces, derechos reales o negociaciones de cualquier género, se inscribirá el embargo en el Registro Público de la Propiedad, por así disponerlo el artículo 151 segundo párrafo del Código Fiscal.

De acuerdo con los artículo 164, 165, 167 y 172 del Código Fiscal de la Federación, si el embargo recae sobre negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador con facultades amplias y bastantes para actos de administración, pleitos y cobranzas y de dominio; tendrá obligación de retirar el 10% de los ingresos que recaude la negociación intervenida, después de separar los gastos preferentes y enterará éstos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación. Las autoridades fiscales podrán enajenar la negociación, cuando en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal salvo que se trate de negociaciones que obtengan ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulta.

3.3.1.3 EL REMATE.

Con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados, su enajenación deberá realizarse en subasta pública, que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.

“Se entiende por remate la adjudicación que se hace de bienes que se venden en almoneda o subasta pública, al mejor postor y con intervención de la justicia. El remate constituye el último trámite en el procedimiento administrativo de ejecución.”²⁰

El artículo 173 del Código Fiscal de la Federación dice que:

“Artículo 173. La enajenación de bienes embargados procederá:

I. A partir del día siguiente aquél 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 este 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 a 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 hubieran hecho valer.”

Después del embargo y hasta antes del remate de los bienes embargados, el deudor puede pagar el crédito y recuperar sus bienes de acuerdo con lo que dispone el primer párrafo del artículo 195 del Código Fiscal que dice:

“Artículo 195. En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.”

²⁰ ESCOBAR RAMÍREZ, Germán. *Op. cit.*, pág. 229.

El primer párrafo del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, establece que la base para la enajenación de bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establece en Reglamento del Código Fiscal y, en los demás casos la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de seis días a partir de la fecha en que se hubiere practicado el embargo. Si no hay acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial y lo notificará al embargado.

“El avalúo es la fijación del precio de una cosa y tratándose del remate, el avalúo tiene por objeto conocer el valor de los bienes embargados para venderlos en subasta pública y con su producto cubrir el adeudo fiscal.”²¹

El embargado o terceros pueden inconformarse con el avalúo practicado y notificado, en cuyo caso interpondrán en su contra el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación personal del avalúo. En el escrito del recurso interpuesto, el embargado o terceros, designarán perito a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del Código Fiscal, o de institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes; si no interponen el recurso, o si interponiéndolo no designan perito, se tendrá por aceptado el avalúo de la autoridad.

La fracción III del artículo 173 del Código Fiscal, que se relaciona con los artículos 178 y 192 del mismo ordenamiento legal, da oportunidad al embargado para proponer comprador de los bienes embargados y para enajenarlos fuera de remate a partir de las siguientes condiciones:

- a) Que el embargado proponga comprador antes del remate o adjudicación.
- b) Que exista avalúo firme que fije el valor de los bienes embargados, y;
- c) Que el comprador propuesto ofrezca pagar de contado el importe del total del crédito.

²¹ Ibid., pág. 230.

Si el embargado no propone comprador de los bienes embargados en los términos y condiciones establecidas en la ley, procederá el remate y adjudicación, o enajenación.

Emitido el avalúo y agotados los medios de defensa, se continuará el procedimiento administrativo de ejecución, para cuyo efecto se citarán mediante notificación personal a los acreedores que aparezcan en el certificado de gravámenes o por edictos a los acreedores que se hallen en el supuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 134 del Código Fiscal, a fin de que concurran al remate el día, hora y lugar que se fije.

Según lo dispone el primer párrafo del artículo 176, el remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate

La 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, en ella, se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir en al mismo, según lo dispone el segundo párrafo del artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.

Por convocatoria se entiende el acto por virtud del cual se llama o cita a las personas para que concurran a un determinado lugar en día y hora fija.²²

²² Ibid., pág. 234.

En términos de lo que establece el artículo 174 del Código Fiscal, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.

“Por postura se entiende tanto el precio que se ofrece por los bienes que salen en subasta o almoneda para adquirirlos, como el escrito presentado por la persona que desea adquirir los bienes en remate. Conviene aclarar que la palabra remate tiene dos acepciones : significa tanto la diligencia misma en que se lleva a cabo la subasta, como la adjudicación que se hace a una persona del bien o bienes que salen en remate.”²³

El artículo 179 del Código Fiscal de la Federación establece que es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

Según lo señala el artículo 180 del mismo ordenamiento, en toda postura deberá ofrecerse de contado cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, se procederá a entregar al deudor o al tercero que éste designe por escrito hasta que se lleve a cabo la enajenación de que se trate.

Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal. En este supuesto quedará liberado de la obligación del pago de embargo.

Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada en 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.

²³ Ibid., pág. 236.

Para intervenir en la subasta será necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalentes 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.

Quedan como garantías los depósitos de los postores.

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

De acuerdo a lo que señala el artículo 182 del mismo ordenamiento fiscal, el documento digital en que se haga la postura, deberá contener los siguientes datos:

- Cuando se trata de personas físicas el nombre, la 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 y el domicilio social.
- La cantidad que se ofrezca.
- El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hayan dado en depósito,
- La dirección de correo electrónico.

- El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Si las posturas no cumplen con estos requisitos y los que se señalen en la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado.

En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria 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 las doce horas del octavo día. En dicho período los postores presentarán sus postura y podrán mejorar las propuestas.

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará conforme al término mencionado en el párrafo precedente, 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. 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.

Una vez fincado el remate, se comunicará el resultado del mismo a través de medios electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

El artículo 184 del Código Fiscal señala que cuando el postor en cuyo favor se haya fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas y las que este código señale, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato a favor del fisco federal. En este caso, se reanudará las amonedas en la forma y plazos que señalan los artículos respectivos.

Para el caso de bienes muebles, una vez fincado el remate 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 efectuadas 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 el requisito a que se refiere el párrafo anterior, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de enajenación de los mismos, la cual deberá expedirla cumpliendo, en lo conducente, con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A respecto a la forma en que deben de expedirse las facturas, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.

Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos los bienes que le hubiere adjudicado.

En el caso de bienes inmuebles o negociaciones, una vez fincado el remate 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 a que se refiere el párrafo anterior y designado en su caso el notario 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.

El ejecutado, aún en caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.

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

El artículo 188 Bis del ya multicitado Código Fiscal establece que en el caso en 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 solicite la entrega de los bienes, solicitar a la autoridad fiscal a la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes. La autoridad entregará la cantidad respectiva en un plazo de dos meses contados 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.

Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo anterior 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 dos meses contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado.

En el caso en que la autoridad entregue las cantidades pagadas por la adquisición de bienes rematados, se dejará sin efectos el remate efectuado. Si con posterioridad a la entrega de las cantidades señaladas anteriormente cesa la

causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada jurídicamente para efectuar la entrega de los bienes rematados, ésta deberá iniciar nuevamente el procedimiento establecido en esta sección para enajenar los mismos, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya cesado el impedimento o se cuente con resolución firme que permita hacerlo.

Para el caso de la segunda almoneda, el código Fiscal señala que si en la primera almoneda no se hubiera fincado el remate, 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 subasta de bienes, sin que sea necesario que la citada autoridad se adjudique el bien de que se trate.

El artículo 190 del mismo Código Fiscal señala que el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- a) A falta de postores.
- b) A falta de pujas.
- c) En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda que se trate. La adjudicación constituye un acto administrativo con efectos traslativos de propiedad como si se tratara de un contrato de compraventa celebrado entre particulares, y por esa razón tiene aplicación supletoria el derecho común federal y

concretamente el derecho civil en lo relativo a propiedad, posesión de bienes ya sea muebles o inmuebles, contratos, hipoteca, prenda, venta de contado o a plazos, siempre que su aplicación no sea contraria a la naturaleza del derecho fiscal.²⁴

3.3.1.4 APLICACIÓN DEL PRODUCTO.

El producto que se obtenga del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden en el que se establece en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del mismo Código Fiscal.

Habrà excepción en aplicación de pagos cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados anteriormente

3.4 SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución no puede producirse por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene

²⁴ Ibid., pág. 239.

la obligación y la responsabilidad de impulsarlo a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión.²⁵

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se establece en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación como un medio para evitar la ejecución cuando los créditos tributarios, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser revocados o anulados; por lo que, mientras no queden firmes, puede suspenderse su ejecución previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal. En este sentido, se establece que independientemente de la solicitud del particular y el aseguramiento del interés fiscal, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución cuya ejecución se suspende, se deberá comprobar que se ha promovido recurso administrativo o juicio, ya que en caso contrario se entenderá que se consintió la resolución y deberá continuarse el procedimiento. Si se comprueba la interposición del recurso o juicio, la suspensión procederá hasta que se dicte la resolución definitiva.

De acuerdo a lo anterior, para que proceda la suspensión deben satisfacerse los siguientes requisitos:

- a) Que se haya garantizado el interés fiscal conforme a los requisitos legales.
- b) Que no haya vencido el plazo para hacer exigible un crédito fiscal, de acuerdo a los plazos que establece la ley, siempre que al vencimiento del citado plazo se acredite su impugnación y se garantice el interés fiscal conforme a los requisitos legales.

Es necesario hacer un paréntesis para tener un concepto de garantía del interés fiscal, por ello entendemos: “Los contratos de garantía son aquellos que directamente sirven para asegurar al acreedor el pago de su crédito y para que confíe en el deudor que contrate con él”. En materia fiscal la garantía es el medio por el cual la autoridad fiscal adquiere la certeza de pago de un crédito fiscal

²⁵ Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera. *Op. cit.*, pág. 69.

mediante el aseguramiento del interés fiscal en cuanto a la posibilidad de hacer efectiva una obligación pecuniaria determinada o susceptible de generarse dentro de cierto tiempo, para que una vez que sea exigible, la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de las mismas.²⁶

“La garantía del interés fiscal es el medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción de un pago de contribuciones y aprovechamientos mediante un contrato que obliga al contribuyente a cumplir con la obligación de un tiempo determinado, para poder hacerlo efectivo en caso de incumplimiento.”²⁷

La garantía del interés fiscal puede ofrecerse a opción del interesado, en cualquiera de las modalidades señaladas en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, que son:

1. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
2. Prenda o hipoteca.
3. Fianza otorgada por institución autorizada.
4. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
5. Embargo en la vía administrativa.
6. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

²⁶ Ibid., pág. 73.

²⁷ Ibid., pág. 74.

para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiere notificado por la autoridad fiscal correspondiente la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos del Código Fiscal de la Federación.

3.4.1 POR PAGO.

Conforme al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, el pago de las contribuciones y sus accesorios que se realice dentro del país deberá ser en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Para el pago se podrán utilizar cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.

Las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución; y antes de aplicarse al crédito principal se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. Indemnización por devolución de cheques sin fondos.

Los efectos del pago son la extinción de la obligación tributaria que libera al deudor, y se realiza cuando él entrega la totalidad de la suma adeudada, a través de una sola exhibición o en parcialidades que facilitan su pago

3.4.2 POR CANCELACIÓN DEL CRÉDITO.

El artículo 146 A del Código fiscal de la Federación señala lo relativo a la cancelación de los créditos fiscales en las cuentas públicas, señalando que es de efectos internos o administrativos de las oficinas de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se genera por dos situaciones:

- Por incosteable el cobro. En este caso un crédito fiscal es incosteable, por su escasa cuantía, lo que hace antieconómico para el fisco proceder a su cobro.
- Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. En el segundo caso es incobrable, cuando el obligado o responsable solidario son insolventes o han muerto sin dejar bienes.

En ambos casos no se libera al deudor o al responsable solidario de su pago, lo que implica que aun cancelado un crédito fiscal, si el particular va y lo paga voluntariamente, la autoridad debe recibir el pago; o bien, si el deudor o responsable solidario, llegan a tener solvencia económica, la autoridad fiscal al tener conocimiento de dicha circunstancia debe exigir el crédito fiscal insoluto, si no ha operado la prescripción en términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.²⁸

3.4.3 POR MEDIOS DE DEFENSA INTERPUESTOS.

- **RECURSO DE REVOCACIÓN.**

El recurso de revocación puede hacerse valer contra los actos a que se refieren las dos fracciones del artículo 117 del Código Fiscal, también puede interponerse cuando el embargado o los terceros acreedores no estén conformes con el avalúo en términos de lo que dispone el artículo 175 del mismo ordenamiento legal y se hará valer también por el tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados de acuerdo a lo que establece el artículo 128 de la misma ley.

²⁸ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. *Op. cit.*, pág. 305.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 116, establece que se podrá interponer el recurso de revocación contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal.

De acuerdo a los que señala el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, procederá contra:

- 1.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
 - c) Dicten la s autoridades aduaneras.
 - d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.

- 2.- Los actos de autoridades fiscales federales que:
 - a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del mismo Código.
 - b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.
 - c) Afecten el interés jurídico de terceros.
 - d) Determinen el valor de bienes embargados.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de acuerdo a lo que señala el artículo 120 del Código Fiscal.

De acuerdo a lo que señala el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente, en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó

el acto impugnado, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, en el caso de que se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, lo anterior en términos de lo establecido por el artículo 127 del mismo ordenamiento fiscal y, para el supuesto que establece el artículo 175 de la legislación fiscal, es decir, en el caso de que el embargado o terceros perjudicados no esté de acuerdo con el avalúo de los bienes embargados, podrán interponerse el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquél en que se notificó éste al embargado o terceros perjudicados.

El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece que la resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

● **JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

Este juicio se interpondrá ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El artículo 202 del Código Fiscal de la Federación señala lo siguiente:

“Artículo 202.- Es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

- I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
- II. Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.
- III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- IV. Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los plazos que señala éste Código.
- V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio tribunal.
- VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.
- VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 219 de este Código.
- VIII. Que hayan sido impugnadas en un procedimiento judicial.
- IX. Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.
- X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- XI. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.
- XII. Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior., cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.
- XIII. Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.

XIV. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código o de las leyes fiscales especiales.

XV. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

XVI. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

La procedencia del juicio será examinada aun de oficio.”

Por exclusión, el Juicio Contencioso Administrativo procederá en los demás casos.

El artículo 207 del mismo Código señala que la demanda deberá presentarse por escrito directamente ante la Sala Regional competente dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

La sentencia definitiva podrá:

1. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
2. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
3. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.
4. Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

3.5 EL AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA.

Durante la diligencia del requerimiento de pago y embargo puede suscitarse que al designarse bienes para el embargo se opusiera un tercero fundándose en el dominio de ellos, por lo que el ejecutor no practicará el embargo se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor.

El artículo 162 del Código Fiscal de la Federación señala que si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

CAPÍTULO CUARTO

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 162 **DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

4.1 LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA

Para comenzar con este título es necesario saber lo que son las garantías individuales.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la fuente de las garantías individuales, las cuales están divididas en tres partes: garantías de igualdad, de libertad y de seguridad jurídica.

Las garantías individuales se traducen en una relación jurídica de supra a subordinación regulada por actos de autoridad, en cuyos extremos se encuentran, de una parte, el gobernado y, de otra, el Estado y las autoridades. Su objeto es, por un lado, los derechos públicos subjetivos a favor del sujeto activo y, por otro, la obligación estatal, a cargo de las autoridades y del Estado derivadas de la Constitución.

Para Alejandro del Palacio Díaz, “son los derechos subjetivos públicos a los cuales corresponde una obligación de no hacer por parte de las autoridades, de acuerdo a la concepción de la libertad, como la libertad frente al Estado. En el mejor de los casos es una verdad a medias válida, si acaso, para las garantías de igualdad y de libertad, con el caso dudoso de la prohibición de los monopolios y la exclusión del derecho de petición, si se considera, como hacen casi todos los autores, un derecho de libertad, pero no las garantías de seguridad, porque éstas exigen la

intervención directa del Estado, se dan sólo con la estructuración y funcionamiento de sus órganos.”¹

Las garantías de igualdad son aquellas en que varias personas, en número indeterminado y que se encuentren en cierta situación, tengan posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contraer las mismas obligaciones que emanan del Estado.

Las garantías de libertad implican tres grandes grupos que comprenden las libertades de la persona humana, las libertades de la persona física y las libertades de la persona social.

“Las garantías de seguridad jurídica implican el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrado por la suma de los derechos subjetivos.”²

“La seguridad jurídica, en general, al conceptuarse como el contenido de varias garantías individuales consagradas por la Ley fundamental, se manifiesta como la sustancia de diversos derechos subjetivos público e individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos.”³

Las garantías de seguridad jurídica están consagradas por la Constitución en los artículos 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23. Sus propósitos pueden expresarse, de manera sintética, como tendientes al aseguramiento de que en nuestro orden jurídico haya vigencia, justicia y eficacia, para beneficio de todos los gobernados.⁴

¹ PALACIO DÍAZ, Alejandro del. *Op. cit.*, pág. 97.

² BURGOA, Ignacio. *Las Garantías Individuales*. Décimo quinta edición, editorial Porrúa, S. A.. México, 1998, pág. 516.

³ *Id.*

⁴ LARA PONTE, Rodolfo. *Los Derechos Humanos en el Constitucionalismo Mexicano*. Segunda edición, editorial Porrúa, México, pág. 157.

Las que interesan para este trabajo son las garantías contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales que se refieren a las de seguridad jurídica; sin embargo, también se hará un breve estudio de algunas de ese tipo contempladas en los demás artículos de nuestra Carta Magna

EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL

El artículo 14 Constitucional implica tres garantías fundamentales que son: la irretroactividad legal, la garantía de audiencia y la legalidad de los actos de autoridad.

“La garantía de irretroactividad asegura que no se vean afectados aquellos derechos o situaciones concretas que hayan quedado perfeccionados durante la vigencia de una ley.”⁵

La garantía de audiencia está contenida en una fórmula compleja integrada por cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, a saber:⁶

- a) Que en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional, se siga un juicio,
- b) Que tal juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos,
- c) Que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento, y
- d) Que el fallo respectivo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

El titular de la garantía de audiencia es el gobernado. La autoridad y el gobernado se encuentran en una relación de supra a subordinación, que se traduce en la multitud de actos de autoridad que tienen como ámbito de operatividad, para ser tales, la esfera del particular; por lo tanto, el gobernado es el sujeto cuyo estado

⁵ *Ibid.*, pág. 158.

⁶ BURGOA, Ignacio . *Op. cit.*, pág. 536.

jurídico personal es susceptible de ser total o parcialmente objeto de actos de autoridad. Tales actos poseen notas esenciales, entre las que se encuentran la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad.⁷

La garantía de legalidad se refiere a la prohibición de privar a los gobernados de sus esenciales valores humanos o materiales sin que previamente se siga un juicio en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, y siempre que tal juicio se realice en tribunales establecidos previamente a la causa y con leyes vigentes al momento de la misma. El propio artículo establece, también, la legalidad en materia judicial penal, que incluye la observancia de legalidad en la investigación de los delitos como en la aplicación de las penas. Debe destacarse que este artículo establece la prohibición de imponer a los gobernados pena alguna por simple analogía y aún por mayoría de razón.⁸

EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL

El artículo 16 Constitucional consagra la garantía de legalidad, que es una de las más importantes con las que cuenta el gobernado para hacer frente a los actos de autoridad.

La primera parte del citado artículo establece; “Nadie podrá 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”.

“El acto de autoridad que debe supeditarse a tal garantía consiste en una simple molestia, es decir, en una mera perturbación o afectación a cualquiera de los bienes jurídicos mencionados en dicho precepto. Es decir, se trata de actos de mera afectación de índole materialmente administrativa.”⁹

⁷ BURGOA, Ignacio . *Op. cit.*, pág. 550.

⁸ LARA PONTE, Rodolfo. *Op. cit.*, pág. 158.

⁹ BURGOA, Ignacio. *Op. cit.*, pág. 602.

Al analizar esta primera parte del artículo 16 se desprende que, para tales efectos, puede afectarse alguno de los bienes jurídicos comprendidos dentro de la esfera del gobernado: su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones.

1.- Respecto a su persona, es susceptible de afectarse por un acto de molestia en los siguientes casos:¹⁰

- a) Cuando se le restringe o perturba su actividad o individualidad psicofísica propiamente dichas e inclusive su libertad personal,
- b) Cuando tal restricción o perturbación concierne a su capacidad jurídica de adquirir derechos y contraer obligaciones,
- c) Tratándose de personas morales, al reducirse o disminuirse las facultades inherentes a su entidad jurídica, impidiendo o limitando el ejercicio de su actividad social.

2.- Al respecto de la familia, no es que la perturbación consiguiente se realice precisamente en alguno de los miembros de dicho grupo, sino que opera en los derechos familiares del individuo. El perjuicio que una persona pueda experimentar por un acto de molestia a través del elemento “familia”, debe necesariamente recaer en los derechos familiares del gobernado, entendiéndose tales todos los que conciernen a su estado civil, así como a su situación de padre, de hijo, etc.¹¹

3.- El domicilio del gobernado equivale a su propio hogar, es decir, a su casa habitación particular donde convive con su familia. Es evidente que para que el domicilio de un sujeto pueda reputarse afectable por un acto de molestia en los términos del artículo 16 Constitucional, no debe traducirse en el domicilio legal propiamente dicho, que es el lugar donde el individuo debe ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones, sino en el domicilio efectivo, o sea, el sitio donde la persona resida realmente, es decir, donde tenga establecida su casa-habitación,

¹⁰ Ibid., pág. 603.

¹¹ Ibid., pág. 604.

en cuyo caso la perturbación necesariamente debe recaer en los bienes u objetos que dentro de ella se encuentren.¹²

4.- Bajo la denominación de papeles a que se refiere el artículo 16 de nuestra Carta Magna, se comprenden todos los documentos de una persona, es decir, todas las constancias escritas de algún hecho o acto jurídico.¹³

5.- Todos los bienes muebles e inmuebles que se encuentren bajo el poder posesorio de una persona se protegen ante actos de molestia a través del elemento posesiones, pudiendo ser el afectado tanto el poseedor originario como el derivado, pero nunca el simple detentador; de acuerdo a la garantía de seguridad jurídica consignada en el artículo 16 constitucional. Cuando el acto de molestia afecta a las posesiones del gobernado, sólo debe suscitar la cuestión de determinar si dicho acto de autoridad se ajustó o no a las exigencias en que tales garantías se traducen, sin poderse discutir ni dirimir controversias que versen sobre la legitimidad, perfección, realidad o apariencia de una determinada posesión originaria o derivada, puesto que el referido artículo no es el conducto idóneo para resolver conflictos sucesorios.¹⁴

La garantía constituida dentro del artículo 16 constitucional condiciona que el acto de molestia consiste en que este debe dimanar de autoridad competente; dicha garantía concierne al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de la órbita integrada por tales facultades, viola la expresada garantía, así como en el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualesquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto.¹⁵

De la misma forma, la garantía de legalidad implicada en la primera parte del artículo 16 constitucional que condicionan todo acto de molestia en los términos en

¹² Id.

¹³ Ibid., pág. 605.

¹⁴ Ibid., pág. 606.

¹⁵ Ibid., pág. 601.

que ponderamos este concepto, se contiene la expresión “fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento”.

La fundamentación de la causa legal del procedimiento, consiste en que los actos que originen la molestia de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice.

La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos respecto de los que se pretende cometer el acto autoritario de molestia, sean aquellos a que alude la disposición legal fundatoria, esto es, el concepto de motivación empleado en el artículo 16 constitucional indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley.

La motivación implica la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en el que éste va a operar o surtir sus efectos.

Para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que justifiquen la aplicación correspondiente, motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente.

La motivación equivale a la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento u orden escritos, por lo tanto, cualquier mandamiento u orden verbales que originen dicho acto de molestia son violatorios de la garantía de seguridad jurídica.

En la última parte del artículo 16 Constitucional, se faculta a las autoridades administrativas para realizar visitas domiciliarias sin previa orden judicial, tal situación sólo puede darse en el supuesto y a condición de que dichos actos tengan por objeto la constatación del cumplimiento o incumplimiento de los reglamentos de policía y buen gobierno por parte de los particulares o del acatamiento o desobediencia de las disposiciones fiscales.

Al llevarse a cabo por las autoridades administrativas tales actos de fiscalización, debe observarse el principio de legalidad, desde el momento en que aquellos se deban realizar según el arbitrio de la autoridad inspectora y de conformidad con las disposiciones legales respectivas.

La autoridad que corresponda debe hacer cumplir los ordenamientos correspondientes mediante las decisiones o resoluciones que procedan, si la práctica de estas diligencias arroja como resultado alguna infracción o desacato al reglamento gubernativo o a la ley fiscal.

Tal cumplimiento entraña un acto de molestia en cualquiera de los bienes jurídicos que protege el artículo 16 constitucional, por lo que su resultado debe estar condicionado a las garantías de seguridad jurídica que esta disposición contiene, de tal forma que para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa tengan validez y eficacia, es necesario que satisfagan las garantías de seguridad establecidas por este artículo.

La siguiente tesis ilustra acerca de lo que es la garantía de legalidad:

GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.

La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al

governado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES. Amparo directo 734/92. Tiendas de Conveniencia, S. A. 20 de agosto de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

La tesis anterior reitera los principios que ya se han analizado, indicando, también, que el acto de molestia realizado por la autoridad debe estar legalmente fundado y motivado, para que no afecte la esfera jurídica del gobernado, siendo que todo acto de autoridad ha de realizarse conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica.

Resulta de suma importancia diferenciar lo que es un acto de privación y un acto de molestia. La privación es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma, así como la impedición para ejercer un derecho. Es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impedición citada, constituyan el fin último, definitivo y natural del acto aludido, por el contrario, si cualquier acto de autoridad no tiende a dicho objetivo, sino que la privación que origina es sólo un medio para lograr otros propósitos, no será acto privativo, sino de molestia.¹⁶

Las garantías de seguridad jurídicas contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales están ligadas a los bienes jurídicos que protegen, por lo tanto, es importante diferenciar que el artículo 14 constitucional se refiere a los actos privativos que realiza la autoridad y el artículo 16 se aplica a los actos de molestia que, por lo regular, son realizados por las autoridades administrativas.

¹⁶ Ibid., pág. 550.

La siguiente tesis reafirma los conceptos de privación y molestia contenidos respectivamente en los artículos 14 y 16 constitucionales:

AUDIENCIA Y SEGURIDAD JURIDICA, GARANTIAS DE. ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA DE BIENES O DERECHOS. DISTINCION. ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES.

En los términos del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Federal, la audiencia previa a la emisión del acto de autoridad y el debido proceso legal, como garantías del gobernado, son de observancia obligatoria únicamente tratándose de actos privativos, sea de la vida, de la libertad, de propiedades, posesiones o derechos de los particulares más no así cuando se trata de actos de molestia que no tengan la finalidad de privar al afectado de alguno de sus bienes o derechos, pues tales actos se rigen solamente por la garantía de seguridad jurídica (fundamentación y motivación) que establece el artículo 16 constitucional.

Precedentes. Amparo en revisión 1389/71. La Libertad, Compañía General de Seguros, S. A. y acumulado. 4 de septiembre de 1975. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. NOTA: Esta tesis también aparece en: Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, quinta tesis relacionada con la jurisprudencia 344, pág. 591.

OTRAS GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA

El artículo 15 constitucional contiene garantías que se expresan en su texto en forma práctica como dos prohibiciones a las autoridades, la primera proscribire la celebración de los tratados o convenios de reos políticos y de cláusulas sobre individuos que, de ser extraditados, adquirirían la calidad de esclavos; la segunda rechaza la celebración de tratados o convenios que puedan alterar los derechos del hombre y del ciudadano.

El artículo 17 impone al gobernado las obligaciones de abstenerse de hacer justicia por mano propia y de no ejercer violencia para declarar un derecho. Señala que el Estado es el único ente facultado para administrar justicia y el obligado a que esta sea pronta, completa e imparcial.

El artículo 18 establece las garantías que tiene el gobernado en relación con una eventual aprehensión. Así mismo; señala la forma que el sistema penitenciario se regirá sobre la base del trabajo como medio de readaptación.

Los artículos 19 y 20 constitucionales consagran los derechos procesales con los que cuentan tanto el inculpado como la víctima y el ofendido durante el proceso penal.

El artículo 21 constitucional se refiere a la institución del Ministerio Público y al monopolio de la acción penal.

El artículo 22 establece dentro de sus garantías prohibir las penas de muerte y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

4.2 EL ACTO DE ADMINISTRATIVO

ACTO ADMINISTRATIVO:

Es una manifestación unilateral y externa de la autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general.¹⁷

De acuerdo a lo anterior, se observa que son elementos del acto administrativo: el sujeto, la manifestación externa de la voluntad, el objeto y la forma.

El sujeto del acto administrativo siempre es un órgano de la administración pública, con un requisito indispensable que es la competencia, esta autoridad debe ser competente.

¹⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel. *Op. cit.*, pág. 375.

Se entiende por competencia la facultad para realizar determinados actos, que se atribuye a los órganos de la Administración Pública en el orden jurídico.¹⁸

La manifestación de la voluntad, es decir, la expresión del proceso volitivo del órgano administrativo que está actuando como tal, debe tener una exteriorización que debe ser perceptible, es decir, que se manifieste objetivamente esa voluntad;

El objeto se puede dividir en objeto directo o inmediato y en indirecto o mediato. El objeto directo o inmediato es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento del órgano administrativo y de la materia en que tiene competencia.

El objeto indirecto o mediato será realizar la actividad del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

La forma constituye la manifestación material objetiva en la que se plasma el acto administrativo, para el efecto de que pueda ser apreciada por los sujetos pasivos o percibida a través de los sentidos (acuerdos, decretos, oficios, circulares, memorándums, telegramas, notificaciones, etc.)

CONCEPTO DE AUTORIDAD

Ignacio Burgoa define a la autoridad como el órgano estatal investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada, de una manera imperativa.

ACTO DE AUTORIDAD

¹⁸ *Ibid.*, pág. 381.

Para que un acto de autoridad se manifieste como tal debe cumplir con determinadas características que lo diferencian de los actos realizados por los particulares, como son: la unilateralidad, la imperatividad y la coercitividad.

Es unilateral porque para que exista en la vida jurídica no necesita de la voluntad de otro sujeto para ser creada; es imperativo porque el acto que consigna ordena al particular determinada actuación; es coercitivo porque en virtud de las facultades que le otorga la ley, puede hacer cumplir sus determinaciones.

La autoridad fiscal, como órgano integrante de la Administración Pública, debe en todo acto demostrar y acreditar bajo qué supuesto la ley le concede, en el ámbito de su competencia, la facultad para realizar los actos tendientes a cumplir con el objetivo entrañado en nuestra Constitución que es la de recabar los impuestos.

Ahora bien, en el capítulo que antecede al hablar de las etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución, también se hizo mención que en cada una de las etapas de que se compone éste, la autoridad debe motivar y fundar todos sus actos, lo cual incluye al mandamiento de ejecución, que no es sino el documento escrito que emite la autoridad en el que da a conocer al contribuyente el por qué actuará de tal manera.

Tanto en la etapa del requerimiento de pago como en la de embargo, el administrador local de recaudación emite el mandamiento de ejecución citando una serie de preceptos legales en los que se consigna el actuar de la autoridad. Sin embargo, sucede que en la práctica dicho mandamiento carece de fundamentos legales que facultan al mismo ejecutor para realizar el requerimiento de pago y el embargo propiamente dicho, al respecto, se hablará más adelante.

El mandamiento de ejecución enumera los artículos conducentes de los que se desprende que efectivamente hay una designación hacia la persona en que recae el cargo de ejecutor e, incluso, señalan el documento con el que se identifica, el número de documento, el nombre del ejecutor, la fecha de expedición y la vigencia del oficio con el que se identifica para llevar a cabo la diligencia, pero en ninguno

de esos preceptos legales se fundamentan la facultades que la ley le confiere al ejecutor para realizar los actos que ordena el mandamiento.

Desde luego que estamos ante una indudable violación a las garantías de seguridad y legalidad jurídica, toda vez que la fundamentación anotada en el mandamiento de ejecución es incompleta al no señalar cuáles son los artículos que facultan al ejecutor para que, como autoridad, pueda requerir de pago y en su caso embargar. Claro que no se discute la facultad de la autoridad, se discute la forma en que se delega tal facultad al ejecutor, por lo que se evidencia una falta de personalidad de la autoridad administrativa.

4.3 FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA

“La discrecionalidad entraña una potestad decisoria que se mueve dentro de supuestos generales consagrados en la norma jurídica. Por tanto, la facultad discrecional se ostenta como el poder de apreciación que tiene la autoridad respecto de un caso concreto para encuadrarlo dentro de la hipótesis normativa preexistente, cuyos elementos integrantes deben necesariamente observar.”¹⁹

Cuando la norma jurídica concede a la autoridad la potestad para apreciar según su criterio subjetivo los hechos, circunstancias y modalidades en general del caso concreto para adecuarlo a sus disposiciones, se está en presencia, de una facultad discrecional.

“La facultad discrecional consiste en la facultad que tienen los órganos del Estado para determinar su actuación o abstención y, si deciden actuar, qué limite le darán a su actuación, y cual será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se le da al órgano de la administración pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar

¹⁹ BURGOA, Ignacio. *Op. cit.*, pág. 616.

circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.”²⁰

El acto discrecional debe ser legal, fundado, motivado y constar por escrito.

El principio de legalidad establecido en los preceptos citados debemos entenderlo en el sentido de que la facultad discrecional siempre debe tener una base legal, es decir, siempre estar conferida al funcionario dentro de los lineamientos señalados por la ley.

La garantía de fundamentación de los actos de autoridad es distinta de la que se expresó, pues en el caso concreto no sólo será el ejercicio de la competencia otorgada por la ley, sino también la fundamentación expresa del acto discrecional, en los preceptos que sirvan de base para ello.

Debe ser motivado conforme lo exprese el artículo 16 constitucional, es decir, que se deben expresar los antecedentes, orígenes y causas que precedieron y dieron lugar al acto discrecional, es decir que lo motivará; y esa motivación debe ser también expresada en el propio acto y los motivos deben darse en la realidad práctico-jurídica.

El acto discrecional que reúna las condiciones señaladas para ajustarse a los principios constitucionales que estamos comentando, debe ser exteriorizada por escrito, es decir, la forma externa y objetiva que debe adoptar, es la escrita.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

La autoridad fiscal requiere de facultades para verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas, o bien, para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las

²⁰ ACOSTA ROMERO, Miguel. *Op. cit.*, pág. 540.

obligaciones a cargo de ellos, si son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.

Las facultades de comprobación de la autoridad administrativa, son el desarrollo de las facultades discrecionales, por ello, la autoridad debe ajustarse a las disposiciones aplicables en cada caso concreto de acuerdo a la legislación.

En nuestra legislación fiscal, estas facultades se encuentran recogidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que señala que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- 1.- Rectificar errores u omisiones en las formas oficiales.
- 2.- Requerir la exhibición de la contabilidad.
- 3.- Practicar visitas domiciliarias.
- 4.- Revisión del dictamen.
- 5.- Verificar la expedición de comprobantes
- 6.- Practicar avalúo o verificación física de bienes en transportes.
- 7.- Recabar de funcionarios y empleados públicos y de fedatarios informes y datos.
- 8.- Denunciar la posible comisión de delitos fiscales.
- 9.- Inicio de las facultades de comprobación.

4.4 FACULTAD DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA SOLICITAR EL AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA.

Los mandamientos de ejecución que usualmente se utilizan en la práctica para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución suelen expresar lo siguiente:

“En virtud del análisis del expediente administrativo formado con motivo del adeudo fiscal determinado en la resolución cuyos datos aparecen en la parte superior de este documento, se desprende que el contribuyente deudor no cubrió el importe, así mismo no ha demostrado haber interpuesto medio de defensa legal alguno ni solicitado la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, previa garantía del interés fiscal por lo que con fundamento en las disposiciones fiscales requiérase de pago al contribuyente deudor y de no acreditar el adeudo durante la diligencia, procédase al embargo de bienes de su propiedad suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales, haciéndole saber el derecho que le concede la ley para que designe a dos testigos y señale bienes para su embargo o en su defecto, el ejecutor procederá a señalarlos; así mismo, hágasele saber que en el supuesto de que la persona con la que se entienda la diligencia no abriere las puertas del inmueble que señalan para el embargo o en los que se presuman existen bienes embargables se acuerda con fundamento en el artículo 162 y 163 del Código Fiscal de la Federación vigente y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, autorizarlo para que en presencia de dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario a efecto de que el depositario tome posesión del inmueble o en su caso usar el *auxilio de la fuerza pública* para que siga adelante en la práctica de la diligencia que se le encomienda.”

Es de observarse que en esta parte del mandamiento de ejecución se hace alusión a los artículos 162 y 163 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, el artículo 40 del mismo ordenamiento señala que cuando los contribuyentes, los

responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente:

1. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
2. Imponer la multa que corresponda.
3. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente

El artículo que se comenta es referido en el código con la denominación de “empleo de medios de apremio”. Para que una autoridad aplique un medio de apremio, primero tiene que apercibir al contribuyente de que en caso de incurrir en una conducta o inactividad contraria a lo señalado por la autoridad o bien de incumplirla, se hará acreedor a una medida de apremio, con lo que se le da al contribuyente la certeza jurídica de las consecuencias de sus actos, es decir, no se le deja en indefensión.

Como se ve, el mandamiento de ejecución olvida incluir el artículo 40 del ordenamiento fiscal para apoyar su proceder, con lo que deja en visible estado de indefensión al contribuyente al no fundamentar la legalidad de todos sus actos.

En la práctica, si el ejecutor se ha constituido en el domicilio fiscal señalado y no recibe las facilidades para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, deberá informar a su jefe inmediato a través de acta circunstanciada lo acontecido a efecto de continuar con el procedimiento.

Atendiendo a las circunstancias, el jefe inmediato del ejecutor valorará si es procedente o no solicitar el auxilio de la fuerza pública, lo que también deberá hacer del conocimiento al Administrador Local de Recaudación, quien es la máxima autoridad para decidir o no sobre tal pedimento. Si determina la procedencia del auxilio de la fuerza pública, la autoridad hacendaria girará oficio a la Secretaría de Seguridad Pública solicitándole que envíe elementos de esa institución a efecto de auxiliar a la autoridad administrativa, señalándole que

deberá presentarse en determinada fecha, hora y lugar, incluyendo el tipo de diligencia a practicar. Llegado el momento, concurren elementos de seguridad pública con el ejecutor para llevar a cabo la diligencia respectiva.

El ejecutor tiene a su favor un mandamiento de ejecución para actuar; sin embargo, dicho mandamiento es el mismo que le fue entregado desde la primer diligencia por su superior, y además, el elemento de seguridad pública no cuenta con mandamiento escrito de autoridad judicial competente que funde y motive la causa legal del procedimiento ni cuenta con una orden de cateo expedida por autoridad judicial que exprese el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que se buscan, etcétera; es más, ni siquiera la debida motivación que dio lugar a su participación en dicha diligencia otorgada por el propio mandamiento de ejecución.

Es de apreciarse que existe una indebida interpretación de la ley por parte de la autoridad administrativa.

En efecto, el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación señala que si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o el lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

Es indudable que dicho precepto otorga una facultad discrecional al ejecutor para solicitar el auxilio de la policía o de otra fuerza pública, sin embargo, queda al arbitrio del superior del ejecutor decidir si se solicita o no dicha fuerza.

De cualquier forma, el ejecutor rinde un informe a su jefe inmediato superior pero de ese informe no se da cuenta al contribuyente. Mucho menos se acompaña tal informe a la diligencia que originó la solicitud del auxilio de la fuerza pública.

Pareciera que la autoridad hacendaria pretendería abarcar en el mismo mandamiento todas las eventualidades posibles y que toma medidas para que cualquiera que sea el caso pueda llevarse a cabo la diligencia sin impedimentos.

La cuestión es que tal modo de actuar no necesariamente se ajusta a la observancia de las garantías de seguridad jurídica del gobernado.

Debe recordarse que existen diversas clases de embargo que pueden darse en el procedimiento administrativo de ejecución, entre los que destacan el que se realiza en vía de ejecución al dejar los bienes embargados en depositaría del mismo contribuyente (sin extracción de bienes), y el que autoriza el artículo 145 del mismo Código Fiscal de la Federación (precautorio o con extracción de bienes).

Así pues, al momento de fundar el mandamiento de ejecución se señalan desde un principio los preceptos legales de los diversos tipos de embargo que puede realizar la autoridad administrativa, según sea el caso, toda vez que la autoridad desconoce lo que pueda suscitarse con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

Lo anterior puede verse desde el siguiente punto de vista: si se tiene el antecedente de una oposición por parte del contribuyente a permitir que se realice el embargo, se llegó al caso de solicitar el auxilio de la fuerza pública. En tal situación, tanto el ejecutor como los elementos de seguridad pública concurren para ejecutar la diligencia, cabiendo la posibilidad de que ésta se realice, incluso, con todo tipo de agresiones tanto físicas como verbales. Sin embargo, es de esperar que finalmente, las autoridades logren entrar al domicilio del contribuyente y llevar a cabo el embargo. En este caso, sería absurdo que la autoridad realizara sólo un embargo en vía de ejecución, siendo más lógico que el embargo que se practique sea el precautorio.

Sin embargo, la ley, la jurisprudencia y la doctrina establecen supuestos específicos en los que puede situarse el contribuyente al realizar el embargo precautorio establecido en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

Los supuestos que se establecen en el artículo que acaba de mencionarse, son:

- a) Que exista peligro de que el contribuyente se ausente,

- b) Que enajene sus bienes,
- c) Que los oculte, o
- d) Que realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, como ya se dijo, la garantía de seguridad jurídica entraña la obligación de la autoridad de fundar y motivar la causa legal de su procedimiento.

En el caso que se analiza, la autoridad fiscal efectivamente funda el acto de molestia, pero no lo motiva, por lo que no señala las circunstancias de modo tiempo y lugar que lo ha llevado a encuadrar la situación de hecho para aplicar el embargo precautorio.

Al respecto, la siguiente tesis confirma que la falta de motivación en el embargo precautorio es violatorio de la garantía de seguridad jurídica:

EMBARGO PRECAUTORIO, MOTIVACION EN EL CASO DE. ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

No se cumple con la motivación exigida por el artículo 16 constitucional si la resolución reclamada únicamente repite los requisitos establecidos en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación para la procedencia de la práctica del embargo precautorio (peligro de que dicho contribuyente se ausente, enajene sus bienes, los oculte o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales), pero sin precisar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas que tomó en consideración la autoridad para dictarlo en la forma en que lo hizo, a fin de cumplir con lo exigido por el mencionado precepto constitucional. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes. Amparo en revisión 2611/92. Concorde de Carga, S. A. de C. V. 26 de enero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Secretario: Ángel Corona Ortiz. Precedente: Amparo en revisión 1851/92. Concorde de Carga, S. A. de C. V. 20 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Antolín Hiram González Cruz.

Es indudable que la autoridad está aplicando sus facultades discrecionales sin los requisitos que le señalan la ley, la jurisprudencia y la doctrina para ejercer dichas facultades.

Si la norma jurídica le concede a la autoridad la potestad de apreciar según su criterio subjetivo los hechos, circunstancias y modalidades en general del caso concreto para adecuarlo a sus disposiciones, ésta debe plasmarlo por escrito y hacerlo del conocimiento del contribuyente, en los términos que se han expresado.

4.5 INDEFENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE

Como ya se dijo, durante el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución se dan varias violaciones a las garantías de seguridad jurídica del contribuyente.

Cobra relevancia señalar que uno de los principales bienes jurídicos que nuestra Constitución protege es el domicilio.

¿Qué pasa cuando en un mismo inmueble concurren diversidad de domicilios para diferentes personas, es decir, si además de ser un domicilio fiscal para el contribuyente, este es al mismo tiempo el domicilio convencional de la madre de éste o de su padre, hermanos, etc. y el contribuyente simplemente manifiesta que no puede pagar el crédito fiscal y que, además, los bienes le pertenecen a su madre o hermanos y que no tiene forma de acreditar la propiedad de estos?

La autoridad administrativa no debe, sin fundar y motivar la actuación de su proceder, constituirse a un domicilio y llevar a cabo sin más un embargo, toda vez que, en ese caso, todas sus actuaciones podrían ser fácilmente recurridas por los particulares que también tuvieran como domicilio el afectado por la diligencia.

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis:

DOMICILIO, INVOLABILIDAD DEL. Si el extraño a juicio civil en el cual se ha decretado el cateo y descerrajamiento de puertas de un domicilio, comprueba que ese mismo lugar es su domicilio, procede concederle el amparo que contra aquellos actos pida, aun cuando en autos esté acreditado que ese mismo lugar es a la vez domicilio del demandado, pues esta circunstancia no impide que al quejoso se le perturbe impunemente en sus derechos en dicho domicilio y se ataque su inviolabilidad, en un

procedimiento al cual es extraño sin que se funde y motive suficientemente la causa legal del procedimiento en su contra.

Amparo civil en revisión 4900/33. García Rodrigo. 24 de mayo de 1934. Unanimidad de cuatro votos. El Ministro Ricardo Couto no intervino en la discusión y votación del negocio, por las razones que se expresan en el acta del día. La publicación no menciona el nombre del ponente.

De lo anterior se deduce la importancia de no pasar por alto que la Carta Magna consagra también en su artículo 16 la garantía individual de inviolabilidad del domicilio, que evidentemente se encuentra por encima de la facultad que la Ley fiscal otorga a las autoridades hacendarias para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución.

Al concurrir diversidad de domicilios en un mismo lugar se está ante un conflicto de derechos subjetivos, toda vez que entran en pugna tanto el derecho público como el derecho privado pues, por un lado, este lugar se constituye como domicilio convencional para un gobernado en un plano de garantías constitucionales y, por otro, coincide como domicilio fiscal para un contribuyente en una legislación fiscal.

El domicilio, en su connotación jurídica, tiene dos significados disímbolos: uno, el lugar que designa el contribuyente para oír notificaciones, conforme al artículo 18, fracción IV, del Código Civil; y, otro, el domicilio fiscal, que de acuerdo con el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación presenta algunos distingos, según se trate de personas físicas o de personas morales: en el primero de los casos, el domicilio fiscal es el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, cuando la persona física realiza actividades empresariales; si presta servicios personales independientes, el local que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades; y en los demás casos, el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades. En el segundo de los supuestos, si la persona moral reside en el país, se considerará su domicilio fiscal el local donde se encuentre la administración principal del negocio, y si reside en el extranjero, el lugar donde tenga su establecimiento en el país, y 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 designe. Por otra parte, las personas

también tienen domicilio civil, que en ocasiones podrá no coincidir con el domicilio fiscal, principalmente respecto de las personas físicas.

Al respecto, el artículo 16 constitucional señala que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se ha cumplido con 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.

El propósito de dicho precepto constitucional es referirse a la obligación que tienen las autoridades de señalar con exactitud el sitio o sitios que podrán ser inspeccionados a fin de cerciorarse de determinadas circunstancias, pues lo que se busca con dicha disposición constitucional es salvaguardar la inviolabilidad del domicilio de los gobernados, entendida en el sentido de que las autoridades no pueden irrumpir en el domicilio de los particulares, si no existe una orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que expresamente se ordene que determinado sitio o lugares serán inspeccionados a fin de cerciorarse de diversos hechos perfectamente especificados en la propia orden.

La siguiente tesis reitera la necesidad que tiene la autoridad de acatarse a lo señalado por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

DOMICILIO, INVOLABILIDAD DEL. La inviolabilidad del domicilio, como prolongación de la libertad individual, no puede ser afectada sino en los casos previstos por el artículo 16 constitucional, o sea, por cateo o visitas domiciliarias de autoridad administrativa.

Amparo civil en revisión 5779/38. Morán Manuel J. 21 de marzo de 1941. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

En tales condiciones, cuando en el oficio se precisa el domicilio en que debe realizarse la diligencia, con el señalamiento, además, en el sentido de que se deberá permitir el acceso a "establecimientos, oficinas, locales, instalaciones,

talleres, fábricas, bodegas y cajas de valores", debe considerarse que se cumplen las exigencias constitucionales y de la ley reglamentaria respectiva, pues si la visita se practica en el domicilio fiscal del contribuyente visitado, se respeta la garantía de inviolabilidad del domicilio del gobernado y la autoridad actúa bajo el marco legal que la ley tributaria le impone, ya que el referido señalamiento no constituye una ambigüedad e imprecisión del lugar en que debe practicarse la visita, pues la referencia debe entenderse como los lugares y las edificaciones que se encuentran en el propio domicilio precisado en la orden; de manera que resulta legal su práctica en cualquiera de dichos lugares, y sólo en el caso de que alguno de ellos se encontrara en domicilio diverso se estaría ante un acto irregular susceptible de nulificarse, dado que se requeriría de la orden de ampliación de la visita.

La indefensión del contribuyente, en un segundo plano, radica en la importancia de que la autoridad no sólo debe designar al ejecutor para realizar la diligencia, sino debe señalar los preceptos legales en que se le dan las facultades para actuar con carácter de autoridad, cuestión que llevaría a modificar los documentos que se le asignan a los ejecutores para identificarse en las mismas, para que el contribuyente se encuentre en posibilidad de estudiar la legal actuación de la autoridad y evitar dejarlo en un estado de indefensión.

Otra circunstancia que da motivo a la indefensión del contribuyente radica en la fundamentación que hace la autoridad en el mandamiento de ejecución, toda vez que al señalar todos y cada uno de los preceptos legales que señalan los embargos a practicarse, viola en perjuicio del contribuyente su garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional, al no señalar cuál es el embargo específico que ha de practicarse, si el establecido por el artículo 151 del Código Fiscal que se refiere al embargo en vía de ejecución, o bien, el señalado en el artículo 145 del mismo ordenamiento y que se refiere al embargo precautorio.

Así las cosas, el artículo 145 señala los cinco supuestos que deben ocurrir para aplicar el embargo precautorio y que son:

- 1.- Cuando 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.
- 2.- Después de iniciadas sus facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.
- 3.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.
- 4.- 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.
- 5.- Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro, y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

Es de observarse que los supuestos transcritos en el párrafo que antecede, no son fundados en el mandamiento de ejecución en forma individualizada, es decir, la diligencia en sí misma no especifica en cuál de las hipótesis se está ubicando el contribuyente para ejercer sus facultades discrecionales y encuadrar las circunstancias de modo, tiempo y lugar para aplicar tal o cual hipótesis.

Tal cosa es así, porque no puede darse el supuesto de que simultáneamente se produzca un ocultamiento y una enajenación de los mismos bienes, o bien, especificar si sólo hay una oposición o una obstaculización.

Para evitar dejar en estado de indefensión al contribuyente, la autoridad debe justificar porqué ha llegado a la conclusión de que cobra actualización la o las hipótesis en que pretenda apoyar el embargo, de acuerdo a lo que le señala el artículo 16 constitucional.

Toma relevancia la siguiente tesis de observancia, que hace de manifiesto la importancia de motivar todas y cada una de las actuaciones de la autoridad:

EMBARGOS PRECAUTORIOS PRACTICADOS CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 145, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. MOTIVACIÓN EN CASO DE.

La citada disposición legal, en su primera parte, establece que "Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento". En el texto legal transcrito se aprecian cuatro distintas hipótesis normativas en las que procede trabar embargo precautorio, mismas que surgen cuando a juicio de la autoridad competente exista peligro de que el sujeto obligado: a) se ausente; b) enajene sus bienes; c) oculte sus bienes o d) realice cualquier maniobra encaminada a evadir el cumplimiento de sus obligaciones. De acuerdo a los términos en que está creado el numeral en consulta, es evidente que para motivar su aplicación resulta indispensable, en principio, que aquella autoridad especifique cuál de las cuatro hipótesis arriba desglosadas es la que se ajusta al asunto en particular o, en todo caso, debe indicar si se actualizan dos o más de los supuestos previstos en la norma que se comenta, precisándolos; en la inteligencia que algunos de aquellos son excluyentes entre sí, por ejemplo, no puede simultáneamente producirse un ocultamiento y una enajenación de los mismos bienes. Además, la respectiva autoridad está obligada a justificar por qué en el caso de que se trate, ha llegado a la conclusión de que cobra actualización la o las hipótesis en que pretenda apoyar el embargo correspondiente, pues aunque el precepto arriba indicado dispone que éste puede trabarse cuando "a juicio de la autoridad" hubiera peligro de que el contribuyente se encuentre en alguna de las pre indicadas hipótesis, tal expresión empleada por el legislador federal no libera a la autoridad embargante, de la obligación constitucional de motivar sus determinaciones, por lo que es necesario que ésta proceda conforme ha quedado mencionado. Consecuentemente, para la motivación de los actos de autoridad en cuestión no basta que aquélla que los emite afirme que a juicio suyo existe peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, pues tales indicaciones no constituyen más que una

reproducción casi literal del precepto fundatorio del embargo; pero las mismas, por sí solas, no permiten que el gobernado conozca cuáles son el o los supuestos que la autoridad estima actualizados en su caso ni cuáles fueron las circunstancias especiales, razones inmediatas o causas particulares que, al ser advertidas por la propia autoridad, dieron lugar a la orden en el sentido de practicar el embargo, requisitos que debe reunir todo acto de autoridad, para que se considere apegado a la exigencia constitucional relativa a la motivación del propio acto, según ha sido reiteradamente sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; de ahí que si el embargo precautorio reclamado únicamente se apoya en la repetición del texto legal que está aplicándose, no puede considerarse debidamente motivado y, por ende, lo procedente es conceder el amparo que se demande en su contra. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes. Amparo en revisión 2933/94. Neco Internacional, S.A. de C.V. 12 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jesús García Vilchis.

De la misma forma, se deja en indefensión al contribuyente cuando la autoridad no motiva las razones y circunstancias que llevan a la autoridad a solicitar el auxilio de la fuerza pública, lo que se abordará más adelante.

4.6 ANÁLISIS DEL ARTICULO 162 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El Artículo 162 del Código Fiscal de la Federación señala:

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

Al analizar la primer parte del citado precepto que reza que “si el deudor o cualquier persona impidiera al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o el lugar en que se encuentren los bienes...”, encontramos los siguientes elementos:

- a) Oposición por parte del deudor o cualquier otra persona,
- b) Que se trate del domicilio del deudor, o bien,
- c) Que se trate del lugar en que se encuentren los bienes.

No se discute si el deudor está o no en su derecho de oponerse a la diligencia. En la hipótesis, la oposición es real, efectiva y latente. El problema radica en que se está afectando el domicilio del deudor.

En el punto que antecede se habló de la indefensión del contribuyente que se presenta cuando no se señala el domicilio en el que se debe constituir el ejecutor a efecto de realizar la diligencia y que, en la mayoría de los casos, corresponde al domicilio fiscal del contribuyente.

Ahora bien, el artículo en comento indica que el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o cualquier otra fuerza pública cuando el deudor impidiera materialmente el acceso al domicilio del deudor. Pero, ¿cuál es el domicilio del deudor?

De acuerdo a lo expuesto en el capítulo segundo de esta investigación, existen diversas clases de domicilio y en el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación no se especifica de qué domicilio se está hablando, lo que viola indudablemente la garantía constitucional sobre la inviolabilidad del domicilio, puesto que es el domicilio fiscal al que se debe constituir, como ya antes se dijo en el apartado 4.5 de este trabajo.

La segunda parte del artículo 162 del Código Fiscal de la Federación entraña la facultad discrecional de la autoridad de que "...siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución".

Como ya se explicó, la facultad discrecional es el poder de apreciación que tiene la autoridad respecto de un caso concreto para encuadrarlo dentro de la hipótesis normativa preexistente, cuyos elementos integrantes deben necesariamente observar, especificando las circunstancias de modo, tiempo y lugar.

De acuerdo a lo anterior, la facultad discrecional que en este caso se le otorga a la autoridad hacendaria, está por encima de lo que la Constitución le permite, en la medida en que el texto "... siempre que el caso lo requiera...", le otorga al ejecutor facultades que atentan en principio contra su actuación, detallando circunstancias de modo, tiempo, lugar y ocasión para solicitar el auxilio de la fuerza pública, dada la inmediatez del acto.

Lo anterior es así porque la exigencia de fundar legalmente todo acto de molestia impone a las autoridades diversas obligaciones, que se traducen en las condiciones siguientes:

1. Que el órgano del Estado del que tal acto provenga, esté investido con facultades expresamente consignadas en la norma jurídica (ley o reglamento) para emitirlo;
2. En que el propio acto se prevea en dicha norma;
3. En que en su sentido y alcance se ajusten a las disposiciones normativas que lo rijan;
4. En que el citado acto se contenga o derive de un mandamiento escrito, en cuyo texto se expresen los preceptos específicos que lo apoyen.

La fundamentación y motivación deben concurrir indispensablemente; ambas condiciones de validez constitucional del acto de molestia deben necesariamente aplicarse al caso concreto para que aquél no implique una violación a la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 constitucional, es decir, que no basta que haya una ley que autorice la orden o ejecución del o de los actos autoritarios de perturbación, sino que es preciso, en el caso que se comenta, que previamente a la petición de auxilio de la fuerza pública, se razonen y motiven las circunstancias que inducen a ello, precisamente por tratarse de un acto de autoridad que afectará la esfera jurídica del contribuyente.

4.7 MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 162 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (PROPUESTA).

Dentro del presente trabajo de investigación se ha hecho énfasis en que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado y, con esto, evitar la violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica de que gozan los gobernados en su esfera jurídica.

Ahora bien, el procedimiento administrativo de ejecución, es la forma coactiva de la que se vale la autoridad hacendaria para cumplir uno de los fines del Estado como es la recaudación y se da en el supuesto de que el contribuyente no cumpla voluntariamente con sus obligaciones fiscales.

La facultad que tiene la autoridad fiscal de solicitar el auxilio de la fuerza pública debe ser, para el contribuyente, una forma de apercibimiento en virtud de la cual dicha autoridad le haga saber que debe cumplir con el pago del tributo o, de lo contrario, se hará acreedor a un cumplimiento forzoso. Pareciese una coacción para cumplir otra coacción.

En base a lo anterior, la autoridad debe ser cuidadosa al emitir aquellos documentos en que da a conocer los actos tendientes a llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, entre ellos, los que se presentan al momento de requerir de pago y embargar, fundando y motivando adecuadamente.

La solicitud por parte de la autoridad del auxilio de la fuerza pública, es el medio del que se vale ésta para cuando el contribuyente se oponga a que se lleve a cabo el procedimiento administrativo de ejecución. Por lo tanto, esta es una facultad de la autoridad y no compete al ejecutor determinar si procede o no su solicitud.

Este es el punto en que nace la propuesta de modificar el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, al suprimir la facultad discrecional de solicitar el auxilio de la fuerza pública al ejecutor, al no considerarse una autoridad hacendaria.

Lo anterior permitirá que, en caso de que el deudor o cualquier otra persona impidiera el acceso al domicilio del deudor o al lugar en que se encuentren bienes, el ejecutor informará tal acontecimiento a la exactora, para que de acuerdo a lo manifestado por el ejecutor, realice el estudio minucioso que lo lleve a valorar si procede o no la solicitud del auxilio de la fuerza pública.

Si la autoridad determina que procede la solicitud del auxilio de la fuerza pública, entonces deberá plasmar tal aseveración por escrito en documento impreso o digital, señalando la autoridad que lo emite, hacer énfasis en la fundamentación y dando los razonamientos lógico jurídicos que lo motivaron a tal resolución y, por supuesto, debe contar con la firma del funcionario y autoridad que lo emite, salvando con esto lo establecido por el artículo 38 del Código Fiscal de la federación.

Cabe señalar que el artículo 40 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las autoridades fiscales, éstas podrán solicitar el auxilio de la fuerza pública. Nótese que este artículo sí faculta a la autoridad a solicitar dicho auxilio, pero esta expresión es muy amplia y no delimita a la autoridad fiscal competente, puesto que la autoridad puede actuar en virtud de lo que la ley le faculta. De la misma manera, no hace mención de la fundamentación y motivación además, el mismo artículo también señala que las autoridades judiciales federales y los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal. En la práctica, es difícil que una autoridad judicial o de seguridad pública intervenga en una diligencia en la que no se le ha facultado previamente para hacerlo, toda vez que ellos temen ser denunciados por excederse en sus funciones; de la misma forma, este artículo también hace alusión a que dicho apoyo se solicitará en los términos de los ordenamientos que regulan la Seguridad Pública, o en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que se tengan celebrados con la Federación, lo que de igual manera, tampoco dice que se tenga que hacer de conocimiento al contribuyente.

Esta debida fundamentación y motivación debe darse a conocer al contribuyente al momento de realizar la diligencia respectiva con el auxilio de la fuerza pública, evitando así violar las garantías del gobernado y que ésta tenga oportunidad de impugnar las diligencias.

Lo anterior favorecería tanto a la autoridad como al contribuyente: la autoridad evitaría que los contribuyentes impugnaran el acto de molestia por no cumplir con la debida fundamentación y motivación; y, el contribuyente, no caería en estado de indefensión al no señalarse las circunstancias de modo tiempo, lugar y ocasión que están llevando a la autoridad a tomar una medida que es, sin lugar a dudas, una sanción grave para cualquier gobernado, evitando caer, también, en viejas prácticas de corrupción en que podrían caer los ejecutores.

A propuesta del presente tema de investigación, y tomando en cuenta las consideraciones que han quedado expuestas, el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación debe modificarse para quedar de la siguiente forma:

Artículo 162.- Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio fiscal de aquél o al lugar en que se presume que se encuentren bienes embargables, el ejecutor dará cuenta al jefe de la oficina recaudadora quien dictará un acuerdo debidamente fundado y motivado por el que, en su caso, solicite el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para que el ejecutor pueda llevar adelante el procedimiento de ejecución.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Estado mexicano requiere de medios que permitan sufragar sus necesidades colectivas para justificar su existencia como ente político, y éste lo hace a través de la actividad financiera del Estado, la cual se desarrolla en tres etapas: la obtención de ingresos, la administración de ellos y la forma en que ha de erogarlos.

SEGUNDA. Los ingresos que percibe el Estado se dividen en contribuciones, aprovechamientos, productos y accesorios de las contribuciones; a su vez, las contribuciones se dividen en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. Las que cobran mayor trascendencia son las contribuciones, porque es de ellas donde el Estado obtiene la mayor parte de sus ingresos, incluyendo de esta forma al gobernado como parte del sistema.

TERCERA. La principal característica del impuesto es la obligatoriedad, característica que se desprende de el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política, donde se le exige al gobernado una cantidad en dinero o en especie para contribuir al gasto público, de esta forma, el Estado se encuentra legitimado para exigir los tributos.

CUARTA. De acuerdo a lo anterior, el marco jurídico de las obligaciones son: la misma Constitución, el Código Fiscal de la Federación y los Tratados Internacionales que el Estado suscribe con otros países, por lo que estos últimos deben regularse con los acuerdos de coordinación fiscal que entre ellos celebren, para formar una zona de libre comercio y evitar con ello una doble tributación.

QUINTA. La relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. Luego entonces, la obligación tributaria es la

necesidad jurídica que tiene el Estado, como sujeto activo, de exigir al gobernado, como sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación que la mayor parte de las veces es pecuniaria y excepcionalmente en especie.

SEXTA. El hecho imponible es el presupuesto de hecho previsto en la norma jurídica y materializada en la ley, en la que el contribuyente se colocará al realizar la situación jurídica o de hecho de acuerdo al hecho generador, que no es más que el encuadramiento de la conducta a la norma establecida en la ley como hecho imponible y a partir de la cual, el Estado podrá exigir la conducta comprendida en tal obligación.

SÉPTIMA. Es importante determinar que el domicilio fiscal que sirve para que el Estado pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo, delimitar el ámbito de su competencia, y a su vez, para que el sujeto pasivo sepa en donde enterar sus obligaciones fiscales; sin embargo, existen diversas clases de domicilio, aunque el gobernado puede reunir varios de ellos en su persona, de la misma forma, varios individuos que no necesariamente sean contribuyentes, pueden coincidir con el domicilio fiscal de este último.

OCTAVA. El acto de determinar las contribuciones se le conoce como el *quantum*, el cual se estudia en tres etapas: nacimiento o causación, que no es más que la norma escrita; la determinación, que es la constatación de que la conducta se encuadra en el supuesto de ley; y la liquidación, que es el cálculo matemático del importe de la contribución a pagar.

NOVENA. La exigibilidad es un presupuesto que debe darse para que los actos que realice la autoridad sean ejecutables; se equipara, en el derecho en general, con la figura de la ejecutoriedad.

DÉCIMA. Los actos jurídicos se presumen legales, siempre y cuando la autoridad pruebe los hechos que motiven sus actos cuando los afectados los nieguen lisa y llanamente; es decir, deben reunir la calidad de ejecutables al no mediar algún

medio de defensa interpuesto por el contribuyente y que este medio de defensa a su vez haya sido favorable.

DÉCIMA PRIMERA. Un elemento importante es la ejecutoriedad del acto, en virtud del cual se presume que el acto es válido al haber completado su ciclo de formación, y es eficaz, como consecuencia de su notificación personal. Debe darse un cumplimiento voluntario o de lo contrario se hará ejecutable. Esa ejecutoriedad se materializa en el Procedimiento Administrativo de Ejecución de que se vale la autoridad fiscal, en ejercicio de su facultad económico coactiva.

DÉCIMA SEGUNDA. Una de las autoridades fiscales facultadas por la misma legislación fiscal para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución es el Servicio de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo que hará a través de sus autoridades administrativas generales y locales, quienes a su vez facultan al ejecutor, como representante del Administrador Local, a través del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria para la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución; sin embargo, aquél no es una autoridad fiscal.

DÉCIMA TERCERA. El procedimiento administrativo de ejecución inicia con el requerimiento de pago, que es la exigencia material del pago al deudor. El requerimiento de pago debe revestir todas las formalidades para ser notificado de manera personal para que cumpla con la eficacia del acto siguiendo las reglas que señala la ley para las notificaciones personales, debiendo primeramente el crédito ser exigible de acuerdo a los supuestos exigidos y, en caso de que el deudor no pruebe haber efectuado el pago, procederá al embargo de bienes, para posteriormente enajenarlos y así cubrir el crédito fiscal.

DÉCIMA CUARTA. Las garantías individuales están consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y constituyen la principal defensa con que cuenta el gobernado contra actos de autoridad que violan de alguna forma su esfera jurídica, es entonces que los particulares podrán impetrarlas a través del juicio de garantías.

DÉCIMA QUINTA. Los artículos 14 y 16 constitucionales entrañan la salvaguarda de unas de las garantías de legalidad y seguridad jurídica más importantes; con ellas se combaten los actos de ilegalidad y los actos de molestia en que frecuentemente las autoridades incurren.

DÉCIMA SEXTA. Dentro del artículo 16 constitucional se salvaguarda la inviolabilidad del domicilio. En muchas ocasiones, en un mismo domicilio hay concurrencia de diversas clases de domicilios para varias personas físicas. De acuerdo a lo anterior, la autoridad hacendaria debe tomar especial cuidado al emitir los mandamientos de ejecución al momento de realizar el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que esto trae consigo que se vulneren las garantías de otros gobernados que coinciden con el domicilio fiscal de alguna persona física o moral en el mismo y con ello, transgredir esferas jurídicas de otros gobernados.

DÉCIMA SÉPTIMA. El acto administrativo, como acto de molestia, es la manifestación de la voluntad de la autoridad administrativa y se traduce en la exteriorización de los actos que necesariamente debe realizar para lograr los fines del Estado; en este caso, los tendientes a la obtención de los ingresos públicos. De acuerdo a lo anterior, la autoridad debe fundar y motivar cualquier actuación que de ella dimane; en este sentido, la facultad discrecional aplicada como una libre apreciación de los actos que realiza la autoridad, deben estar apegados a derecho y cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación para que sea considerados legalmente válidos.

DÉCIMA OCTAVA. Se le llama mandamiento de ejecución al documento en el cual la autoridad hacendaria hace saber a los contribuyentes el acto de molestia y, de acuerdo a lo anterior, éste debe estar lo suficientemente fundado y motivado. En el presente trabajo de investigación se concluye que dentro del procedimiento administrativo de ejecución, en la etapa de requerimiento de pago y embargo, la autoridad no funda ni motiva suficientemente el acto de molestia, toda vez que omite señalar preceptos del Código Fiscal de la Federación, de los que se desprenda qué tipo de actos llevará a cabo la autoridad. Deja así al contribuyente

en estado de indefensión y, con ello, impedido para combatir esos actos de molestia.

DÉCIMA NOVENA. La principal propuesta en esta investigación se traduce en modificar el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que en este artículo se otorgan facultades discrecionales al ejecutor, para cuando el contribuyente deudor o cualquier otra persona impida al ejecutor la entrada al lugar en donde se presume existan bienes susceptibles de embargo. Así, dicho precepto legal establece que sea el ejecutor quien solicitará el auxilio de la policía o de cualquier otra fuerza pública para continuar con el embargo. De acuerdo a lo anterior, en primer término, se le están concediendo facultades al ejecutor a pesar de que no es considerado una autoridad; en segundo término, en la práctica no sucede de esa forma, toda vez que lo que suele hacer el ejecutor es dar cuenta al jefe de la oficina ejecutora, que es quien determinará si procede el uso de la fuerza pública, y en base a los acuerdos de coordinación administrativa, es que se solicita el auxilio; y en tercer término, este acto de molestia no se encuentra debidamente fundado ni motivado en el mandamiento de ejecución, al no señalar las circunstancias de modo, tiempo, lugar y ocasión que determinaron a la autoridad a llevar a cabo la solicitud del uso de la fuerza pública. Se propone que el texto del citado artículo 162 del Código Fiscal de la Federación quede como sigue:

Artículo 162.- Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio fiscal de aquél o al lugar en que se presume que se encuentren bienes embargables, el ejecutor dará cuenta al jefe de la oficina recaudadora quien dictará un acuerdo debidamente fundado y motivado por el que, en su caso, solicite el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para que el ejecutor pueda llevar adelante el procedimiento de ejecución.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARRIAGA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis. México, 1996, p. 538.
2. ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General de Derecho Administrativo. Decimoquinta edición, editorial Porrúa S. A. México, 2000, p. 1127.
3. BEJARANO SÁNCHEZ, MANUEL. Obligaciones Civiles. Quinta edición; editorial Oxford, México, 1999, p. 461.
4. BURGOA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Décimo quinta edición, editorial Porrúa, S. A., México, 1998, p. 706
5. CARBALLO BALVANERA, Luis. Convenios Fiscales Internacionales. Editorial del Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1994, p. 146.
6. CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco. Introducción al Estudio del Derecho Fiscal. Tercera edición, editorial Porrúa, México, 1999, p. 425.
7. CARRASCO IRIARTE, Hugo. Amparo en Materia Fiscal. Editorial Oxford, México, 1998, p. 176.
8. ----- Derecho Fiscal I. Segunda edición, editorial lure, México, 2003, p. 430.
9. ----- Derecho Fiscal Constitucional. Tercera edición, editorial Harla, México, 1997, p. 594.
10. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Cuarta edición, editorial Limusa, México, 2003, p. 223.

11. ESCOBAR RAMÍREZ, Germán. Principios de Derecho Fiscal. Cuarta edición, editorial OGS editores, México, 1994, p. 345.
12. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. editorial Mc Graw Hill, México, 1998, p. 466.
13. GALINDO GARFIAS, Ignacio. Derecho Civil. Vigésima edición, editorial Porrúa, México, 2000, p. 790.
14. GARZA, Sergio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. Treceava edición, editorial Porrúa, México, 1985; p. 996.
15. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Editorial Thomson, México, 2002, p. 419.
16. LARA PONTE, Rodolfo. Los Derechos Humanos en el Constitucionalismo Mexicano. Segunda edición, editorial Porrúa, p. 157
17. MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público. Editorial Mc Graw Hill, México, 1995, p. 247.
18. OVALLE FAVELA, José. Derecho Procesal Civil. Séptima edición, editorial Harla, México, 1998, p. 431.
19. PALACIO DÍAZ, Alejandro del. Lecciones de Teoría Constitucional. Segunda edición, editorial Claves Latinoamericanas, México, 1989, p. 377.
20. PONCE GOMEZ, Francisco. Derecho Fiscal. Editorial Banca y Comercio, México, 2002, p. 349.
21. Procedimiento Administrativo de Ejecución. Editorial INCAFI. México 2002, p. 149.

22. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda edición, editorial Harla, México, 1999, p. 309.
23. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario. Segunda edición, editorial Cárdenas, México, 1999, p. 892.
24. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Quinta edición, Editorial Cárdenas, México, 1980, p. 368.
25. SERRA ROJAS, Andrés. Derecho administrativo. Diecinueveava edición, editorial Porrúa, México, 1998, p. 905.

BIBLIOGRAFÍA PARA LA METODOLOGÍA

1. GUASTINI, Ricardo. Estudios Sobre la Interpretación Jurídica. Quinta edición, editorial Porrúa, México, 2003, p. 137.
2. LARA SAENZ, Leoncio. Procesos de Investigación Jurídica. Quinta edición, editorial Porrúa, México, 2000, p. 263.
3. MARTÍNEZ PICHARDO, José. Lineamientos para la Investigación Jurídica. Editorial Porrúa, México, 1997, p. 274.

LEGISLACIONES

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.
2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
3. REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4. CÓDIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL.
5. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.
6. REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.