



UNIVERSIDAD  
DON VASCO, A.C.

**UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.**  
INCORPORADA A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
CLAVE 8727-09, ACUERDO No. 218/95



URUAPAN  
MICHOACÁN

## ESCUELA DE DERECHO

"VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA ETAPA DEL REMATE  
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN"

# T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**

**PRESENTA:**

**JAVIER MENDOZA CHÁVEZ**

**ASESOR: LIC. HUGO HERNÁNDEZ VALENTINEZ.**

URUAPAN, MICHOACÁN.,

MARZO DEL 2007.



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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



UNIVERSIDAD  
DON VASCO, A.C.



Escuela de Derecho  
UNIVERSIDAD DON VASCO, A.C.  
URUAPAN  
MICHOACÁN

### IMPRESIÓN DE TESIS INDIVIDUAL

LIC. MERCEDES HERNÁNDEZ DE GRAUE,  
DIRECTORA GENERAL DE INCORPORACIÓN Y  
REVALIDACIÓN DE ESTUDIOS, UNAM.  
P R E S E N T E:

**MENDOZA**

APELLIDO PATERNO

**CHÁVEZ**

APELLIDO MATERNO

**JAVIER**

NOMBRE(S)

NÚMERO DE EXPEDIENTE: 40252033-9

ALUMNO(A) DE LA CARRERA DE: LICENCIADO EN DERECHO.

CUMPLE CON LA REVISIÓN DE LA TESIS TITULADA:

**“VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA ETAPA DEL REMATE  
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN”**

POR LO QUE SE AUTORIZA LA IMPRESIÓN DE LA MISMA.

URUAPAN, MICHOACÁN, MARZO 6 DEL 2007.

  
\_\_\_\_\_  
JAVIER MENDOZA CHÁVEZ

  
\_\_\_\_\_  
LIC. HUGO HERNÁNDEZ VALENTÍN  
ASESOR

V° B°

  
\_\_\_\_\_  
LIC. FEDERICO JIMÉNEZ PEJERO  
DIRECTOR TÉCNICO

## AGRADECIMIENTOS

A Dios por haberme dado la Gracia, el Don y la Virtud de la vida para consolidar mi más grande sueño y meta que me ayuda a formarme como un mejor ser humano, mejor hijo, mejor hermano y un mejor amigo de mis semejantes.

A mi familia y en particular a mi madre Maria Carmen Chávez Chávez a quien siempre me apoyo en los buenos y en los malos momentos.

A mis maestros y a mis compañeros de grupo y generación un millón de gracias por haberme apoyado e ilustrado en el camino de la sabiduría y conocimiento doctrinario científico y jurídico del derecho y la justicia.

En particular agradezco a mi asesor de tesis Lic. Hugo Hernández Valentínez, así como al Lic. Federico Jiménez Tejero Director Técnico de la Escuela de Derecho de igual forma le doy las gracias a mi coordinador de tesis Lic. Humberto Javier Negrete Pérez, quienes me apoyaron y dirigieron para lograr la superación, el conocimiento, y desearme el mejor de los éxitos.

A mis compañeros y amigos del Servicio de Administración Tributaria, mil gracias por haberme apoyado en los buenos y malos momentos.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>9</b>
<b>CAPITULO 1.</b>	
<b>LAS CONTRIBUCIONES Y LAS AUTORIDADES FISCALES.....</b>	<b>16</b>
1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN GENERAL.....	16
1.1.1. PREHISTORIA.....	16
1.1.2. ROMA.....	18
1.1.3. EDAD MEDIA.....	19
1.1.4. MÉXICO.....	21
1.2. PORQUE EL ESTADO REQUIERE DE INGRESOS?.....	23
1.3. DEFINICIÓN DE DERECHO FISCAL, ESPECIES DE CONTRIBUCIONES Y CONCEPTOS.....	24
1.3.1. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL.....	24
1.3.2. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.....	27
1.3.3. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES.....	28
1.3.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.....	31
1.3.5. LOS IMPUESTOS.....	33
1.3.6. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	35
1.3.7. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	36
1.3.8. DERECHOS.....	36
1.4. LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ATRIBUCIO-	

NES Y SU RELACIÓN CON EL CONTRIBUYENTE .....	37
1.4.1 SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO .....	37
1.5. EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) .....	40
1.5.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SAT.....	40
1.5.2. OBJETO DEL SAT .....	41
1.5.3. ATRIBUCIONES DEL SAT .....	41
1.5.4. RAZÓN DE EXISTENCIA DEL SAT .....	42
1.5.5. FACTORES DE CREACIÓN .....	43
1.5.6. MARCO JURÍDICO DEL SAT.....	43
1.6. ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS .....	44
1.6.1. ANTECEDENTES DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL .....	44
1.6.2. FACULTADES DEL IMSS COMO ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO...47	
1.6.3. ANTECEDENTES DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES .....	48
1.6.4. EL INFONAVIT COMO ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO.....	49
1.6.5. ATRIBUCIONES SIGNIFICATIVAS DEL INFONAVIT .....	50
 <b>CAPÍTULO 2.</b>	
<b>LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA .....</b>	<b>53</b>
2.1. ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	53
2.2. SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS.....	54

2.2.1. FEDERACIÓN .....	55
2.2.2. ESTADOS O ENTIDADES FEDERATIVAS .....	57
2.2.3. MUNICIPIOS .....	57
2.3. SUJETOS PASIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA .....	59
2.3.1. SUJETO PASIVO .....	59
2.3.2. CLASIFICACIÓN DEL SUJETO PASIVO .....	62
2.3.3. SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO .....	63
2.3.4. SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO .....	64
2.3.5. SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCIÓN.....	64
2.3.6. SUJETOS PASIVOS OBLIGADOS POR GARANTÍA.....	65
2.4. LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR.....	66
2.4.1. EL HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL .....	66
2.4.2. LA NATURALEZA DEL HECHO GENERADOR .....	67
2.5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL .....	68
2.5.1 LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE DAR .....	71
2.6. LAS OBLIGACIONES INSTRUMENTALES DEL CONTRIBUYENTE PERIÓDICAS Y DEFINITIVAS .....	73
2.6.1 LA OBLIGACIÓN INSTRUMENTAL DE ESTAR INSCRITO EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES .....	73
2.6.2 LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES.....	74
2.7. EL CRÉDITO FISCAL SEGÚN EL ARTÍCULO 4 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU CONCEPTO EN GENERAL .....	75

### **CAPÍTULO 3**

#### **EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN .....77**

##### 3.1. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

###### DE EJECUCIÓN.....77

##### 3.1.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

###### DE EJECUCIÓN .....79

##### 3.2. REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.....79

##### 3.3. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. .. .....81

### **CAPÍTULO 4.**

#### **LA GARANTÍA DE AUDIENCIA .....101**

##### 4.1 EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL .....101

##### 4.2 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA CONSTITUCIÓN .....104

##### 4.3 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA JURISPRUDENCIA .....115

##### 4.4 LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA FISCAL .....119

##### 4.5 REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE EN LA GARANTÍA DE AUDIENCIA...122

### **CAPÍTULO 5.**

#### **EL REMATE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ....124**

##### 5.1. EL REMATE O SUBASTA EN LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS

###### ARTÍCULO 183 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....124

##### 5.2. EL REMATE, CONCEPTO, SUBASTA, PUBLICACIÓN Y ADJUDICACIÓN...126

5.3. EL REMATE EN MATERIA FISCAL .....130

**CAPÍTULO 6.**

**ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS.....132**

6.1. VIOLACIÓN DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA .....132

CONCLUSIONES.....134

PROPUESTA .....139

BIBLIOGRAFÍA.....145

BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA.....148



## I N T R O D U C C I Ó N :

Con la presente Tesis intitulada “VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA ETAPA DEL REMATE DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN”, se propone reformar el artículo 183 del Código Fiscal de la Federación, a fin de regular correctamente los remates y subastas que lleva la autoridad fiscal en el PAE, pues actualmente tales procedimientos los realiza desde un punto de vista personal, violando la garantía de audiencia, dado que el citado precepto señala que las subastas se realizarán a través de los medios electrónicos autorizados en la página de Intranet del Servicio de Administración Tributaria.

Es decir, sin existir un contacto personal entre las partes, en virtud de que el registro de postores, la publicación, y la adjudicación se llevan a cabo vía medios electrónicos por lo que deja de haber un trato personalizado entre la autoridad y el contribuyente.

Por ende resulta necesario hacerle notar al legislador y a la propia autoridad que existe una omisión que genera un vacío legal ya que si bien la tecnología electrónica avanza también lo debe hacer el derecho, regulando correctamente estos imprevistos.

En la realización de la presente tesis, fue de gran ayuda la bibliografía, técnicas de investigación documental, leyes, y demás información que ha sido conveniente a fin de realizar un trabajo de calidad y una propuesta fundamentada.

## PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad, la autoridad fiscal concretamente el Servicio de Administración Tributaria, organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lleva a cabo remates y subastas, con motivo de créditos derivados de obligaciones fiscales no pagados por los contribuyentes a favor del fisco federal.

Por lo que una vez que la autoridad le hace exigible al contribuyente el crédito fiscal y en caso de impago del mismo, procede al embargo conforme al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación. Este embargo se realiza vía Procedimiento Administrativo de Ejecución, sin embargo y pese a lo anterior este procedimiento regulado por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 183 resulta por demás violatorio de la Garantía de Audiencia.

Lo anterior ocurre ya que al prever que las subastas se realicen vía medios electrónicos deja de haber un contacto personal entre las partes y la autoridad fiscal, ya que tanto la convocatoria, como el registro de posturas, las pujas, así como los resultados y las notificaciones se regulan a través de la página de Intranet del Servicio de Administración Tributaria. Cabe aclarar que se pretende una regulación adecuada de la etapa del remate en el PAE, por lo que se hace necesario precisar que la violación a la Garantía de Audiencia se da precisamente en dicha etapa, por lo que debe existir una reforma que contemple los requisitos de la garantía de audiencia, ya que existiendo el cumplimiento a dicho derecho fundamental se evitaría acudir a los medios de impugnación como lo son: el Juicio de Nulidad y el Recurso Administrativo de Revocación.

## JUSTIFICACIÓN DE ELECCIÓN DEL TEMA:

Al realizar un análisis del Procedimiento Administrativo de Ejecución establecido en la legislación fiscal se advierte que el legislador omitió aplicar la Garantía de Audiencia, lo anterior en virtud de que en lo relativo a la regulación de las subastas de acuerdo al artículo 183 del Código Fiscal de la Federación no se contemplan los elementos mínimos de la citada garantía. En el sentido de que el citado ordenamiento es violatorio de la Garantía de Audiencia al establecer que él mismo se realizará a través de medios electrónicos dando una serie de reglas a las cuales se tendrá que ajustar dicho procedimiento sin requerir la presencia física de las partes característica fundamental de la Garantía de Audiencia las cuales deben ser: 4 garantías específicas de seguridad jurídica:

a) La de que en contra de persona, a quien se pretenda privar de algunos de los bienes jurídicos tutelados por dicha disposición constitucional se siga en 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 específico se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho o circunstancia que hubiere dado motivo al juicio.

Desde el punto de vista de los efectos del acto de privación dicho acto puede substanciar ante autoridades por lo que se deduce que las autoridades administrativas solo desempeñan excepcionalmente actos jurisdiccionales ya que su actividad general y principal es administrativa como ocurre por ejemplo con las autoridades fiscales cuya función principal consiste en desarrollar actos materialmente

administrativos, tales como son la fijación, calificación y cobro de los tributos legalmente decretados , pero que, sin embargo tienen facultades para resolver controversias o conflictos que se susciten con el causante, al deducir este su oposición antes de promover el juicio propiamente dicho ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De igual forma en el citado procedimiento se determina que en el supuesto de que cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la más alta postura, se aceptara la primera postura que se haya recibido lo cual es coincidente con la máxima jurídica de que el que es primero en tiempo es primero en derecho.

Ahora bien sin embargo al emitirse las reglas de carácter general vigentes para este ejercicio fiscal se advierte una severa contradicción al determinarse que si hubiera varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la más alta postura, la adjudicación de los bienes se hará por sorteo el cual lo llevará a cabo la autoridad siendo una facultad discrecional de la misma el determinar a quien se adjudicara el bien subastado.

Por otro lado y al existir supletoriedad en nuestra legislación fiscal por otras leyes federales como es el Código Federal de Procedimientos Civiles es importante realizar una comparación con el procedimiento regulado en dicha legislación del cual se advierte que en tratándose de publicación de convocatorias las mismas deben hacerse a través del Diario Oficial de la Federación y el Periódico de mayor circulación, lo anterior le permite a cualquier persona interesada en la subasta participar y enterarse

de la misma por lo que se propone que dentro del procedimiento Administrativo de Ejecución se siga también realizando dichas publicaciones los cuales ya se contemplaban en la Legislación del 2003 la cual fue derogada al pretender “modernizar los procedimientos”, sin tomar en consideración las garantías mínimas de las partes.

- OBJETIVO GENERAL:

- 1.- Analizar las inconsistencias, irregularidades así como las violaciones a la Garantía de Audiencia en los remates fiscales dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución a través de los medios electrónicos de conformidad con el artículo 183 del Código Fiscal de la Federación.

- OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- 1.- Identificar las principales deficiencias e inconsistencias de los remates fiscales.
- 2.- Determinar de forma específica las violaciones a la Garantía de Audiencia contenida en los artículos 14 y 16 constitucional y 183 del Código Fiscal de la Federación.
- 3.- Explicar y dar a conocer una propuesta para regular correctamente las subastas en los medios electrónicos.

#### HIPÓTESIS O PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN:

- 1.- Porque no existe una regulación correcta del uso de los medios electrónicos respecto a las subastas o remates dentro del artículo 183 del Código Fiscal de la Federación.

2.- Porque no se prevén posibles fallas en la página de los medios electrónicos a través de las cuales se realizan las subastas o remates dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

3.- Porque no se cumplen con los elementos de la Garantía de Audiencia en los remates fiscales.

### METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN:

El presente trabajo de tesis fue realizado respetando cada uno de los pasos contemplados dentro del método científico, por lo que se hizo necesario el apoyo en una muy variada bibliografía jurídica, relacionada con el tema, consulta de legislaciones de 2003 a 2006, por lo que se aplico en cada una de sus partes el método analítico al revisar cuidadosamente cada uno de sus elementos, y cuidando su congruencia lógica y jurídica, se necesito también investigación de campo acudiendo directamente al Servicio de Administración Tributaria, consultando con servidores públicos que realizan las subastas en almoneda pública conforme al Procedimiento Administrativo de Ejecución, de igual forma fue necesario el auxilio de fichas de trabajo y bibliográficas para la estructura localización y concentración de la información.

El presente trabajo consta de 6 capítulos, el primero de los cuales denominado “LAS CONTRIBUCIONES Y LAS AUTORIDADES FISCALES”, el cual trata de forma general los antecedentes de las contribuciones a lo largo de la historia y en concreto de los diferentes tipos de contribuciones que existen y del actual sistema que rige la

Hacienda Pública del México moderno, el capítulo 2 titulado “LA RELACIÓN JURIDICO-TRIBUTARIA”, aborda el tema de la relación jurídica que se da entre el contribuyente y la autoridad fiscal y de forma esbozada de las obligaciones fiscales del contribuyente y del nacimiento del crédito fiscal, el capítulo 3 denominado “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN” , antecedentes, naturaleza, regulación y etapas del mismo de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.

El capítulo 4 designado como “LA GARANTÍA DE AUDIENCIA”, en donde se menciona lo referente a la Garantía de Audiencia en materia fiscal, en la Jurisprudencia, en la Constitución, así como los requisitos que se exigen para su cumplimiento y ejecución, el capítulo 5 intitulado “EL REMATE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN”, se refiere específicamente a la forma en que se llevan a cabo los remates o subastas en los medios electrónicos en particular respecto al artículo 183 del Código Fiscal de la Federación, y en general todas y cada una de las etapas del remate, desde su concepto, subasta, publicación y adjudicación, y por último el capítulo 6 titulado “ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS”, en donde se tratara de forma particular la violación a la Garantía de Audiencia, las Propuestas, la Conclusión y la Bibliografía; capítulo en el cual se hará de forma concreta la propuesta del presente trabajo, y se citarán las diversas fuentes bibliográficas consultadas.

## CAPÍTULO 1

### LAS CONTRIBUCIONES Y LAS AUTORIDADES FISCALES

En el presente capítulo se trata lo referente a los antecedentes de las contribuciones desde la prehistoria, pasando por Roma, la Edad Media, y el México antiguo, la Colonia y hasta nuestros días a fin de conocer el surgimiento y evolución que han experimentado los tributos en México y el Mundo.

#### 1.1. ANTECEDENTES DE LAS CONTRIBUCIONES EN GENERAL

##### 1.1.1. PREHISTORIA.

Los impuestos se originaron durante la creación de las Ciudades-Estado, aunque han surgido versiones en otro sentido, a través del tiempo el político o el más poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos, así pues se puede decir que los tributos hacen su aparición en forma controlada por el más poderoso.

Esto compagina con la Teoría de Maslow al considerar que existe un ser superior o Dios esta situación ha motivado que ciertos momentos el poderoso se valga de ello para sacar buen provecho personal.

En éste mismo sentido, el fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacia prácticamente imposible la defraudación de tributos ya

que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesaría sobre él, las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

El fenómeno religioso no solo fue de trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, posteriormente muchas culturas basaron el pago o rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaban o consideraban sus dioses.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización (entendiendo por ésta como la organización social de nuestra conceptualización actual y moderna) han existido los tributos. En las primeras civilizaciones como la Egipcia ya existían los tributos para el faraón.

En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar: el trabajo personal; tal es el caso de la construcción de la pirámide del Rey Keops, los Egipcios manejaban un control de declaraciones de impuestos de frutos y animales.

Este pueblo demostraba su control fiscal al operar con recibos el cobro de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

De tal Suerte, como puede apreciarse, el control y fiscalización no forma parte novedosa de nuestro sistema fiscal, sino que se ha estudiado su desarrollo e implementado lo más conveniente.

### 1.1.2. ROMA.

Definitivamente, al referirnos a la cultura romana en el aspecto tributario, debemos hacer especial énfasis en reconocer, que es en ésta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, que incluso siguen vigentes en nuestros días.

Es precisamente en roma donde surgen los términos tales como aerarium, tributum, fiscus, etc., que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas.

Durante el desarrollo de la cultura romana, no sólo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí.

Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa, sin embargo sí la más acertada.

Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como

Augusto, que en el tiempo que manejo los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales.

Tito como emperador del Imperio Romano también decreta el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos.

Existía en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.

Así pues, una de las más importantes civilizaciones de nuestro mundo, lega a la humanidad (pensando benéficamente), la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece (y parece) prevalecerá permanentemente.

No debemos considerar exclusivamente el lado negativo de la cultura romana en el aspecto tributario, pues siempre se liga la tiranía (por el esclavismo) con el potencial jurídico que se manejó y como se ha venido reiterando continúa vigente.

### 1.1.3. EDAD MEDIA.

En esta época el poderoso estaba representado por el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores.

En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían de cumplir con dos tipos de obligaciones: Personales y Económicas.

Las primeras consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto obligación libre, pero finalmente se restringió a 40 días de servicio y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región.

Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo. La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tazas de rescate.

En cuanto al segundo tipo de obligaciones aparece el tener que pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, y el diezmo.

Otros tributos conocidos en esta época son: impuesto sobre la barba, impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

#### 1.1.4. MEXICO.

A pesar del funcionamiento alterno, o paralelo de las culturas analizadas (relacionadas con el presente), también en el otro lado del continente, se analizó la necesidad del establecimiento de los tributos y su exigibilidad.

El pueblo Azteca determina la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por portar en una mano una vara y un abanico.

El pueblo Azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

Los tributos del pueblo Azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas con la llegada de los conquistadores Españoles.

La conquista marca el periodo de cambio entre la época prehispánica y la colonia el pago con moneda y metales se hace de mayor interés para los conquistadores, al ver un pueblo lleno de riquezas que deja a un lado sus creencias religiosas y de culto para convertirse en un pueblo interesado y materialista que como consecuencia traería la imposición de nuevos tributos. En nuestro país existieron una variedad insospechada de impuestos como:

Impuesto de Avería: que consistía en el pago que hacían a prorrata que hacían los dueños de las mercancías que se transportaban en buqués y que se pagaban para los gastos de los buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este llegó a manejarse hasta en un 4% del valor de las mercancías.

Impuesto de Almirantazgo: era aquel impuesto que pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de mercancías. El pago de este impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%.

Impuesto de Lotería: mismo que alcanzó hasta un 14% sobre la venta total de dicha lotería.

El impuesto de Alcabala que consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.

Impuesto de Caldos: era el mismo que se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.

Impuesto de Timbre: mismo que consistía en el pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.

Impuesto sobre Ingresos Mercantiles: Era aquel que era pagado por los comerciantes por el ejercicio de sus actividades el cual alcanza la tasa del 4%, el cual desapareció al surgimiento del Impuesto al valor agregado.

De lo anterior se puede concluir, tal y como se mencionó al inicio del presente estudio, el origen de las contribuciones (es decir, los tributos), no fue de lo más justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, su regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que, por cierto son aportados por doctrinarios economistas y mercantilistas.

Lo importante a subrayar, es que tras de aparecer como la más trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, se transforman en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado moderno, pues como veremos más adelante, su función primordial es la satisfacción de los gastos públicos.

## 1.2. POR QUE EL ESTADO REQUIERE DE INGRESOS?

El impuesto puede definirse como una prestación tributaria obligatoria, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.

Por ende como consecuencia de lo anterior el Estado requiere de ingresos necesarios para cubrir el gasto público y solventar las necesidades de la población en la cual gobierna, dicha necesidad impositiva del ente soberano encuentra su

fundamento en lo particular en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, este ordenamiento legal establece la facultad del Estado de imponer la obligación a los particulares de contribuir al gasto público de forma proporcional y equitativa de que dispongan las leyes, a la par del citado precepto el artículo 73 fracción VII de nuestra carta magna establece la facultad al congreso para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Es por ello que se dice que el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

### 1.3. DEFINICIÓN DE DERECHO FISCAL ESPECIES DE CONTRIBUCIONES Y CONCEPTOS:

#### 1.3.1. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL:

Se define al derecho fiscal como la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se citan entre éstos últimos. Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la

administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento e incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas.

#### DIVERSAS DENOMINACIONES:

A lo largo de su proceso de formación e integración, la materia ha recibido diversas denominaciones tendientes a identificar su objeto con la mayor precisión posible. Entre ellas destacan las del Derecho Financiero, Derecho Impositivo, Derecho Tributario y Derecho Fiscal. Al respecto, cabe destacar que dos de estas denominaciones son particularmente correctas, en tanto que las dos restantes resultan inadecuadas a continuación describiremos cada una de ellas:

**Derecho Financiero:** Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los otros órganos públicos para desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del estado y entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas.

**Derecho Impositivo:** Algunos autores suelen emplear con bastante frecuencia ésta segunda denominación por considerar que los impuestos constituyen el principal ingreso que el estado obtiene de sus gobernados.

Sin embargo, de lo acertado que a primera vista pudiera parecer esta postura, la misma en el fondo la juzgamos como incorrecta.

En efecto, no podemos negar que los impuestos son el principal ingreso tributario del Estado y que su sola mención inmediatamente hace pensar en la materia cuyo estudio estamos realizando, pero tampoco podemos olvidar que, independientemente de los impuestos, existen otros ingresos que también derivan de la relación jurídico tributaria y que no pueden calificarse como tales.

**Derecho Tributario:** El origen de esta denominación es más bien de carácter histórico pues parte de la noción de tributo que en épocas anteriores tuvo una doble significación; especie de contribución forzosa que los pueblos vencedores solían imponer a los vecinos después de una guerra y como ofrenda a los dioses.

Con el transcurso del tiempo, esta significación fue cambiando, y en la actualidad la palabra tributo se utiliza en forma bastante generalizada para definir a las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del estado.

Dentro de este contexto, el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y pago de estas contribuciones puede válidamente denominarse derecho Tributario.

**Derecho Fiscal:** Se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiendo por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación liquidación y administración de los tributos.

Con base en lo anterior, estimamos que esta cuarta denominación es bastante acertada ya que es la más difundida dentro del lenguaje común.

Al respecto podemos afirmar que resulta válido usar indistintamente las expresiones derecho fiscal y Derecho Tributario, puesto que ambas están referidas al mismo objeto a saber: El vínculo jurídico en virtud del cual los ciudadanos se encuentran obligados a contribuir al sostenimiento del Estado.

### 1.3.2. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN:

El término contribución, es una denominación moderna y útil para permitirle al Estado allegarse de recursos vía tributaria. Como se comentó con anterioridad, históricamente ha evolucionado hasta alcanzar incluso la característica de deber cívico. Por contribución debemos entender aquella aportación pecuniaria o en especie que todo particular debe proporcionar al Estado en que habite siempre que su legislación lo marque.

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones voluntarias y contribuciones forzadas.

Son Contribuciones Voluntarias: aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.

Son Contribuciones Forzadas o Exacciones: aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. A este tipo de contribuciones se les denomina tributos y abarca diferentes exacciones como son:

Impuestos, Derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado, esta potestad comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes Legislativo, Ejecutivo, y Judicial según la competencia que les confieren las leyes.

### 1.3.3. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES:

Como características de las contribuciones se pueden encontrar las siguientes:

1. Que su naturaleza es netamente personal.
2. Que sus aportaciones son pecuniarias.
3. Que su producto se debe destinar a cubrir los gastos públicos de los entes

Federal, Estatal y/o Municipal.

4. Que la aportación debe ser proporcional y equitativa.
5. Que esta obligación se puede establecer sólo mediante la ley.

Se dice que es una obligación personal de acuerdo con el principio fundamental, ya que el derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones vinculan a las personas y sólo a ellas es por ello que la obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

En cuanto que es una aportación pecuniaria es indiscutible que se puede contribuir para con el estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla

de que la aportación es para gastos, solo podemos pensar que será de naturaleza pecuniaria por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el estado dada la naturaleza monetaria de la economía moderna ya que antiguamente eran más comunes los tributos pagaderos en especie.

En cuanto a lo referente al gasto público tenemos que a diferencia de los ingresos del derecho privado, los gastos son debidos en virtud de negocios jurídicos privados (compraventa, arrendamiento, transporte etc.) los tributos en cambio, son ingresos que el estado percibe en virtud de su soberanía esto es de su potestad de imperio.

El producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos público y no para otro fin pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos, la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones a aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro esta, siempre apoyados en una disposición legal.

En cuanto a que la contribución es proporcional y equitativa se determina la proporcionalidad de la idea de una parte de algo haciendo alusión a una parte de un todo de algo haciendo alusión a una parte de alguna cosa con características económicas de lo que se deduce que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir, en cuanto a su equidad se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.

Debido a ello la Suprema Corte de Justicia de la Nación contempla estos conceptos al manifestar que el tributo cumple con los requisitos de proporcionalidad exigidos por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política ya que es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentran en la misma situación tributaria, y es proporcional puesto que se cobra según la capacidad de los causantes concluyendo así que habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

En cuanto a su disposición legal tenemos que el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones solo se pueden imponer por medio de una ley conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión.

Razón por la cual él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones, se requiere que la cámara de origen sea precisamente la cámara de Diputados la cual, conforme a la teoría constitucional, es la representante de la población. Por lo anterior se puede concluir que los tributos son todas aquellas aportaciones económicas que de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto publico por ello que esta figura ha recibido el concepto de tributo y recibe muy diversos nombres según sea el país y el autor que lo trate tenemos que se han utilizado como sinónimos de tributo principalmente los términos contribución impuesto, gravamen y exacción.

#### 1.3.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES:

En el propio Código Fiscal en su artículo 2, encontramos que las contribuciones se clasifican en Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

La figura tributaria por excelencia son los impuestos determinados como los tributos más representativos ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares diferentes de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos denominados estos como tasas los cuales han dado lugar a gran número de controversias respecto su naturaleza tributaria ya que una corriente representativa no considera a los derechos como tributos en virtud de que la obligación se genera por la voluntad del sujeto que solicita el servicio pero la generalidad de la doctrina lo incluye como tales, entre otras figuras que la ley de ingresos de la federación señala son las que se catalogan también como tributos refiriéndonos a las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores INFONAVIT, y las cuotas para el Instituto Mexicano del Seguro Social IMSS, conocidas como aportaciones de seguridad social, así como también Las contribuciones de mejoras, las cuales participan de la naturaleza tributaria sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública.

En cuanto a las denominaciones de las aportaciones cuotas o atribuciones, más que jurídicas son económicas ya que se refieren a un contenido económico pero no nos informan de su estructura y mucho menos sobre los elementos jurídicos que las

conforman estos nombres solo se utilizan para caracterizarlas con alguna diferencia nominal de los demás tributos.

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes la doctrina nos proporciona una figura adecuada a la que se denominada contribuciones especiales, misma que se establece por imposición unilateral del Estado en función del beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Las especies de contribuciones son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

En los impuestos el presupuesto de hecho esta representado por cualquier actividad de contenido económico que el estado, a través del poder legislativo considere suficiente para que al efectuarse se genere la obligación, en cuanto a los derechos tenemos que el presupuesto de hecho es la prestación de un servicio particularizado al contribuyente o el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la federación.

En las Aportaciones de Seguridad Social el presupuesto de hecho será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social realizado por el estado, o por haber sido sustituido por el mismo en una obligación de seguridad social; y en las contribuciones de, mejora lo será el beneficio que obtendrá el sujeto como consecuencias de la realización de una obra pública.

### 1.3.5. LOS IMPUESTOS:

Para poder llegar a una definición concreta del concepto de impuestos es preciso hacer alusión a las diversas teorías existentes al respecto dentro de las cuales encontramos las siguientes:

La Teoría de la Equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable por que nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción a los impuestos que paga, y en muchos casos, el beneficiario particular es inversamente proporcional al impuesto pagado.

La Teoría del Seguro considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que es sus bienes y en su persona les proporcional el estado, no podemos aceptar que el estado tenga como única función la protección individual, su existencia sobre pasa con mucho este cometido, además de que el producto de los impuestos tiene muy diversas finalidades

La Teoría del Capital Nacional establece que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del estado, afín de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país pero el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esa actividad.

La Teoría del Sacrificio identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con le mínimo esfuerzo el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se encuentra en la propia disposición constitucional que establece la

obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual esta ligado el individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

En cuanto al Código Fiscal el artículo 2º. Fracción I define al impuesto como las contribuciones establecidas en la 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 mismo artículo.

La anterior definición legal no es una definición ya que definir es fijar con precisión la naturaleza de una cosa, en primer lugar por que el concepto que nos presenta es común a todos los tributos ya que todos ellos son contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, en segundo lugar, como nos dice De la Garza tiene carácter residual es decir, que se obtiene por eliminación y no por que precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.

De la Garza nos define al impuesto como una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos. Es por ello que se dice que el Impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato. Así podemos determinar que los impuestos tienen cinco elementos básicos que son:

1. El sujeto del impuesto.
2. El objeto del impuesto.
3. La determinación de la base.
4. La aplicación de la tasa, tarifa o cuotas.
5. La forma, medio y fecha de pago.

#### 1.3.6. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:

Las Aportaciones de Seguridad Social son aquellas contribuciones establecidas en ley a cargo de individuos que son sustituidos por el Estado, en cumplimiento de sus obligaciones fijadas por la Constitución en materia de Seguridad Social, contribuciones como las aportaciones patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, son sustituidas de las obligaciones marcadas por la constitución que quedan a cargo del patrón.

El Código Fiscal de la Federación por su parte en su artículo 2º. Fracción II define a estas como:

Las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en

materia de Seguridad Social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.

#### 1.3.7. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS:

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2º fracción III establece que dichas contribuciones son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas. Un ejemplo puede ser la contribución que se paga por el uso del sistema de distribución de agua en la ciudad de México.

#### 1.3.8. DERECHOS:

Los Derechos son aquellas contribuciones que establece la ley con los siguientes objetivos:

- Uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público, por ejemplo; explotación de bosques.
- Por recibir servicios que presta él esta en sus funciones de derecho público; ejemplo expedición de pasaportes.
- Las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado ejemplo el uso del agua.

El Código Fiscal define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por 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 desconcertados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del estado.

Cuando sea 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.

#### 1.4. LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ATRIBUCIONES Y SU RELACIÓN CON EL CONTRIBUYENTE:

##### 1.4.1. SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO:

Hacienda tiene su origen del verbo latino Facera, que deriva del árabe ckasena, que significa la vida económica de los entes públicos y en sentido estricto hace mención a los ingresos, pertenecientes y gastos de las entidades públicas.

La Hacienda Pública como organismo, aparece por primera vez al crear Felipe V la Secretaria de Hacienda dentro de la organización administrativa del Reino Español.

De ahí pasa a América Latina y a México donde la dependencia del Gobierno Federal encargada de realizar la actividad financiera se ha conocido tradicionalmente

como Secretaria de Hacienda, agregándosele posteriormente la innecesaria expresión “y Crédito Público”.

Actualmente Hacienda se puede definir como la ciencia que estudia la actividad del estado cuando utiliza medidas especiales llamadas financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos, etc.

Así pues podemos decir que la hacienda es el conjunto de derechos pertenecientes al Estado, es decir; los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto Federales como Estatales y Locales.

Las principales atribuciones de la Secretaria de Hacienda en México se enmarcan en el artículo 31 de la Administración Pública Federal y son:

Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos federal.

Cobrar los Impuestos, Derechos, Productos y Aprovechamientos Federales en los términos de las leyes.

Determinar los criterios y montos globales de estímulos fiscales, estudiar y proyectar sus efectos en los Ingresos de la Federación y evaluar sus resultados conforme a sus objetivos.

Dirigir los servicios aduanales, de Inspección y la Policía Fiscal de la Federación.

Proyectar y calcular los ingresos de la Federación del y de las Entidades de Administración Federal; Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema básico bancario del país que comprende al banco central a la banca nacional y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio público de banca y crédito.

Practicar inspecciones y reconocimientos de existencias en almacenes, con el objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del Crédito Público.

Manejar la deuda pública de la Federación.

Dirigir la política monetaria y crediticia.

Administrar las casa de moneda y ensaye.

Ejercer las atribuciones que le señale las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones auxiliares de crédito.

Representar el interés de la federación en controversias fiscales.

Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal o bien las bases para fijarlos.

Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha sido, es y será el órgano más importante de la actividad financiera del Estado, y se ha convertido en el pilar de la economía nacional, pues es quien estudia todos y cada uno de los procesos que se acontecen en la economía nacional y aplica lo que le beneficia.

#### 1.5. EL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (SAT):

El día 15 de diciembre de 1995, se publica una novedosa Ley que anticipaba la creación de un órgano tributario separado de la Secretaría de Hacienda, que vendría a desarrollar sus actividades.

Sin embargo, es hasta el primero de julio de 1997, cuando entra en vigor con la publicación de su reglamento interno. Actualmente, es el Servicio de Administración Tributaria, uno de los órganos más importantes de la administración pública federal, precisamente por que es el competente para la recaudación de las contribuciones.

##### 1.5.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (SAT):

Es un órgano desconcentrado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público tiene a su cargo él ejerció de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos

ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos, decretos, acuerdo y ordenes del presidente de la república y los programas especiales y asuntos que el secretario de hacienda y crédito publico le encomienda ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

#### 1.5.2. OBJETO DEL SAT:

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.

#### 1.5.3. ATRIBUCIONES DEL SAT:

1. Recaudar los impuestos contribuciones de mejora, productos, aprovechamiento federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

2. Dirigir los servicios aduanales y de inspección así como la política fiscal de la federación.

3. Representar el interés de la federación en controversias fiscales.

4. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones aprovechamientos federales y sus accesorios cuando conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte.

5. 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.

6. Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en materia fiscal y aduanera.

7. Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener el registro respectivo.

#### 1.5.4. RAZÓN DE EXISTENCIA DEL SAT.

Básicamente se sostiene que el SAT, se crea con apego a lo dispuesto en el plan nacional de desarrollo, en que se contemplaban los objetivos siguientes:

a) Fortalecer el ejercicio pleno de la soberanía como el valor supremo de nuestra nacionalidad y como responsabilidad primera del Estado.

b) Consolidar un régimen de convivencia social regido plenamente por el derecho

donde la ley sea aplicada a todos por igual y la justicia sea la vía por la solución de conflictos.

c) Construir un pleno desarrollo democrático con el que se identifiquen todos los mexicanos y sea la base de certidumbre y confianza par una vida política pacífica e intensa de participación ciudadana.

d) Avanzar a un desarrollo social que propicie y extienda en todo le país las oportunidades de superación individual y comunitaria bajo los principio de equidad y justicia.

Así como promover un crecimiento económico vigoroso sostenido sustentable en beneficio de los mexicanos.

#### 1.5.5. FACTORES DE CREACIÓN DEL SAT:

- I. Tendencia global de modernización y autonomía de administración tributaria.
- II. Alejar la administración tributaria de abruptos por motivos políticos o administrativos.

#### 1.5.6. MARCO JURÍDICO DEL SAT:

Artículo 90 Constitucional (Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal).

Artículo 17 de la Ley de la Administración Pública Federal (secretaría, estado y departamento administrativo, órganos administrativos desconcentrados).  
Artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.  
Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

## 1.6. ORGANISMOS FISCALES AUTÓNOMOS:

### 1.6.1. ANTECEDENTES DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL:

Ignacio García Téllez debe ser considerado el padre de la seguridad social en México. En 1935, el general Lázaro Cárdenas encomendó un proyecto de seguro social mediante el cual se otorgara la prestación del servicio a un Instituto de Seguros Sociales, con aportaciones y administración tripartitas, que incorporaría a todos los asalariados, tanto industriales como agrícolas.

Su principal autor fue el licenciado Ignacio García Téllez, abogado de cuarenta años de edad, quien para esa fecha ya había sido diputado federal, Gobernador Interino de Guanajuato, Rector de la Universidad Nacional Autónoma, secretario de Educación, presidente del Partido Nacional Revolucionario (PNR), secretario particular del jefe del Ejecutivo y en ese momento era el secretario de Gobernación.

El proyecto de García Téllez se refería a la creación de un Instituto de Seguros Sociales, con aportación tripartita (Estado, trabajadores asegurados y patrones) que

cubriría los seguros de: enfermedades profesionales y accidentes de trabajo, enfermedades no profesionales y maternidad, vejez e invalidez y desocupación involuntaria. El proyecto fue aprobado en el Consejo de Ministros y enviado a la Cámara de Diputados en diciembre de 1938. Sin embargo, los diputados consideraron que era conveniente elaborar un documento más completo y fundamentado en estudios actuariales. Además, el momento social del país derivado de la fuerte crisis provocada por la expropiación petrolera, exigía promover, antes que nada, la unidad nacional.

El IMSS debe conceptualizarse como dos entidades diferentes. En primer lugar como una entidad aseguradora, con una misión social profunda, y en tal carácter toma riesgos, enfrenta pasivos contingentes, o riesgos en función de la siniestralidad que espera y se pueden hacer balances y proyecciones financieras con técnicas actuariales para determinar su situación.

Por otro lado, el Instituto es un patrón, de hecho es el patrón más grande de México, si excluimos al apartado B y al Sindicato de maestros dentro de ese apartado, en el apartado A del Artículo 123 Constitucional, el IMSS es, por mucho, el empleador más grande del país, de América Latina, y probablemente del mundo. Tenemos un Sindicato que agrupa a 360 mil trabajadores, la siguiente agrupación es PEMEX que incluye a 120 mil trabajadores.

Es muy importante tener en mente que estamos hablando del patrón más grande México y de una entidad aseguradora.

Es interesante para este estudio aludir, así sea brevemente, a ciertos entes que realizan actividades fiscales, sin que sean el fisco o dependencias del mismo.

Dichos entes son los llamados organismos fiscales autónomos, uno de los cuales es el Instituto Mexicano del Seguro Social.

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, El Poder Ejecutivo federal se auxiliará en sus funciones de la administración pública paraestatal por dependencias de la misma, como:

I. Organismos descentralizados.

II. Empresas de participación estatal, instituciones nacionales de crédito, organizaciones auxiliares nacionales de crédito e instituciones nacionales de seguros y de fianzas.

III. Fideicomisos (artículo 3o.).

El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) es un organismo descentralizado, por lo que según el artículo 45 de la mencionada Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, tiene "personalidad jurídica y patrimonio propios".

El mencionado precepto, por lo que mira a personalidad y patrimonio propios, concuerda con el artículo 5o. de la Ley del Seguro Social, el cual además indica que dicho órgano "tiene también el carácter de organismo fiscal autónomo". Como es sabido, de acuerdo con el artículo 271 de la Ley del Seguro Social, las cuotas del IMSS corresponden a las aportaciones de seguridad social, que son contribuciones conceptuadas por la fracción II del artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación. El IMSS tiene, dentro de sus funciones, la de cobrar las mencionadas cuotas; esta función es fiscal; por lo que a dicho órgano se le califica de fiscal.

## 1.6.2. FACULTADES DEL IMSS COMO ORGANISMO FISCAL

### AUTÓNOMO:

El mencionado Instituto, de acuerdo con el artículo 251 de su ley, en la fracción XII tiene facultad para:

Recaudar y cobrar las cuotas de los seguros de riesgos de trabajo, enfermedades y maternidad, invalidez y vida, guarderías y prestaciones sociales, salud para la familia y adicionales, los capitales constitutivos, así como sus accesorios legales, percibir los demás recursos del Instituto, y llevar a cabo programas de regularización de pagos de cuotas.

De igual forma, recaudar y cobrar las cuotas y sus accesorios legales del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.

En la fracción XV, el mismo artículo califica de "autoridad fiscal" al IMSS; luego en la fracción XVIII faculta a dicho órgano para realizar visitas domiciliarias, como se faculta por el Código Fiscal de la Federación a las autoridades fiscales, y en la fracción XXV le autoriza para "aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las liquidaciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente, con sujeción a las normas del Código [Código Fiscal de la Federación] y demás disposiciones aplicables".

Posteriormente, el mismo artículo en la fracción XXXIV faculta al IMSS a "tramitar y, en su caso resolver el recurso de inconformidad a que se refiere el artículo 294 de esta ley, así como los recursos previstos en el Código, respecto al procedimiento administrativo de ejecución".

Por otra parte, el artículo 271 de la misma ley indica que las facultades aludidas "serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal".

En las palabras transcritas se manifiesta la naturaleza de organismo fiscal autónomo a que antes se hizo referencia.

Sin discutir si es de otorgarse facultad ejecutiva, que implica ejercicio de soberanía, a organismos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social, no cabe la menor duda que la ley respectiva lo considera con plenas facultades fiscales.

### 1.6.3. ANTECEDENTES DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES:

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores es un organismo constituido de forma tripartita, Patrón, Trabajador y Gobierno, es un ente fiscal que se dedica a la administración de Sistemas de Fondo de Ahorro para el Retiro, maneja un fondo de los trabajadores para obtener vivienda digna y económica para los trabajadores que se rigen por el Apartado A del Artículo 123 Constitucional. Desde 1972, año en que fue publicada la ley del INFONAVIT, han sido múltiples las modificaciones jurídicas que se le han hecho por las diversas legislaturas, lo que ha venido transformando a esa institución de ser originalmente una entidad que recibía aportaciones patronales a un Organismo Fiscal Autónomo que administra las

subcuentas de vivienda de los Fondos para el Retiro y que además otorga créditos hipotecarios a sus derechohabientes.

#### 1.6.4. EL INFONAVIT COMO ORGANISMO FISCAL AUTÓNOMO:

El Infonavit forma parte de la Administración Pública Federal, toda vez que es una entidad paraestatal prevista en el artículo 5 de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, por lo que en apoyo a lo anterior, el Infonavit es considerado como organismo descentralizado en la Relación de Entidades Paraestatales de la Administración Pública Federal

Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación del 13 de agosto de 2004 (entidad paraestatal número 85).

- Así mismo, el Poder Judicial ha confirmado lo anterior al señalar:

”Que son organismos descentralizados las entidades creadas por Ley o decreto del Congreso de la Unión, del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten, el artículo 2 de la Ley del Infonavit establece que dicho instituto es un organismo público de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio y, en consecuencia, su naturaleza jurídica es la de un organismo descentralizado del Estado”

- El INFONAVIT ha determinado unilateralmente que no es sujeto de la LAI, o “Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental” aduciendo que dicho instituto tiene el carácter de órgano fiscal autónomo y que su naturaleza tripartita (Gobierno Federal, patrones y trabajadores) le otorga autonomía

respecto del Poder Ejecutivo Federal. La interpretación anterior, se ha llevado a cabo sin contar con facultades para ello, en todo caso, tendría que ser el Poder Judicial quien a través de una interpretación de la LAI estableciera lo conducente.

#### 1.6.5. ATRIBUCIONES SIGNIFICATIVAS DEL INFONAVIT:

De conformidad a lo que establece el reglamento interior del Infonavit al considerar a esta institución como organismo fiscal autónomo en su artículo 3 señala de manera específica las siguientes facultades o atribuciones:

I. Requerir a los patrones la exhibición de libros y registros electrónicos o de cualquier otra naturaleza, así como los medios utilizados para procesar la información que integre su contabilidad, incluyendo nóminas de salarios y plantillas de personal, avisos, declaraciones, documentos y demás información necesaria para determinar la existencia o no de la relación laboral y la que permita establecer de manera presuntiva el monto de las aportaciones, así como el pago de salarios a las personas a su servicio, vinculados con las obligaciones que a cargo de dichos patrones establecen la Ley Federal del Trabajo, la Ley, el Código y sus disposiciones reglamentarias aplicables;

II. Ordenar y practicar, por conducto de las personas que al efecto autorice y acredite al Instituto, visitas domiciliarias, auditorias e inspecciones a los patrones a fin de comprobar el cumplimiento de la determinación y pago de aportaciones, así como la retención y entero de los descuentos o de cualquier otra obligación de carácter fiscal establecida en la Ley o en los reglamentos correspondientes;

III. Determinar, en caso de incumplimiento y en los términos del Código, el importe de las aportaciones omitidas y de los descuentos no retenidos o no enterados, calcular la actualización y los recargos que correspondan, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, requerir su pago y emitir las resoluciones del crédito fiscal respectivo con apoyo en la información proporcionada por el contribuyente, por otras autoridades fiscales y la que tenga en su poder el propio Instituto o que obtenga en ejercicio de sus facultades de revisión;

IV. Determinar y precisar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones patronales incumplidas, en función de los datos del último mes cubierto o de los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación o de los proporcionados por otras autoridades fiscales;

V. Determinar presuntivamente las aportaciones y descuentos derivados de las obligaciones a que se refiere la fracción anterior, en los términos de lo dispuesto por el Código, así como emitir la resolución respectiva;

VI. Suscribir convenios de colaboración y coordinación con la Secretaría, el Instituto Mexicano del Seguro Social y las Entidades Federativas, con el objeto de que estas autoridades, conjunta o separadamente, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, puedan ordenar y practicar visitas, auditorias e inspecciones a los patronos que no hayan cumplido con sus obligaciones derivadas de la Ley, quedando facultades, en este caso, para determinar el importe de las aportaciones patronales omitidas y de los descuentos no retenidos o no enterados o de cualquier otra obligación de carácter fiscal establecida en la Ley, o en los ordenamientos correspondientes, que

les compete aplicar; así mismo podrá celebrar convenios de coordinación con la Secretaría, el Instituto Mexicano del Seguro Social y demás autoridades fiscales federales y locales, en materia estadística, censal y fiscal para el mejor desarrollo de sus funciones;

VII. Dar trámite y notificar las liquidaciones para el cobro de las aportaciones y descuentos, conjuntamente con las liquidaciones de las cotizaciones previstas en la Ley del Seguro Social, previo convenio de coordinación con el Instituto Mexicano del Seguro Social.

## CAPÍTULO 2

### LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA:

Durante el desarrollo de presente capítulo se realiza un análisis de los elementos que forman parte de la relación jurídico tributaria, en la que aparecen como Sujetos Activos o Acreedores; la Federación, los Estados y los Municipios, de conformidad con el pacto federal, y por otro lado como Sujetos Pasivos o Deudores; los propios gobernados o contribuyentes que se colocan bajo la hipótesis del hecho generador o imponible adeudando algún crédito a favor del fisco.

#### 2.1. ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO:

Al Hablar de los elementos personales del Derecho Tributario, hacemos alusión sin duda, a uno de los aspectos más importantes en el ámbito tributario, la Relación Jurídica Tributaria.

La existencia de cargas tributarias no tendrían razón de ser de no existir un sujeto encargado de su establecimiento, recaudación y por el otro lado, otro obligado al pago. Se habla entonces de un acreedor y un deudor.

Es en ésta parte del trabajo, se señalara la actuación de cada uno,

Originalmente y por las características de cada uno de ellos, al acreedor se la ha denominado sujeto activo, y al deudor sujeto pasivo.

## 2.2. SUJETOS ACTIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO- TRIBUTARIA, FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS:

Primeramente hay que aclarar que el sujeto activo de toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la 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.

En los términos del artículo 31, fracción IV, constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos 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.

Conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados o provincias como se les denomina en otras naciones, y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II de la propia Constitución.

Fuera de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o Municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado. Mas como este se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcance diversos, es necesario delimitar el campo de acción de las mismas.

De acuerdo a lo antes señalado con la constitución tenemos que son tres los sujetos activos: La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal, Los Estados o Entidades Federativas y los Municipios.

Al ser el Estado el sujeto activo de los tributos, nos tenemos pues que referir a la estructura político-administrativa del Estado Mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder diversos: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios, cuyas características más importantes son:

#### 2.2.1. FEDERACIÓN:

Está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la

emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.

La esencia del pacto federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior (la federación) que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y tributaciones que los entes creadores le otorgan y le reconocen. Así el artículo 40 Constitucional proclama: Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.

Así también haciendo referencia al artículo 40 de la ley antes mencionada que dice El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son; entre otras, la política internacional, el comercio exterior, etc. Así tenemos pues que la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la ley fundamental.

### 2.2.2. ESTADOS O ENTIDADES FEDERATIVAS:

Las Entidades Federativas son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior, vale decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales. De acuerdo a lo estipulado en el precepto 40 de la Constitución al señalar que “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa democrática y federal compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación según los principios de esta ley fundamental”. De acuerdo con la Constitución, el régimen interior de los estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal.

### 2.2.3. MUNICIPIOS:

Puede definirse al municipio como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades y miembros de la federación.

Por ello puede considerarse al municipio como la reunión natural de familias dentro de una porción geográfica determinada, para satisfacer adecuadamente el conjunto de necesidades que tocan, por la periferia, la esfera de la vida doméstica que sin participar por ello de la intimidad del hogar son, sin embargo, una prolongación de este mismo lugar.

Los Municipios se representan como una serie de pequeñas circunscripciones territoriales cuyo conjunto integra una entidad federativa.

La idea de dividir al país en múltiples células municipales tuvo por objeto constituir un primer frente de autoridad que localmente pueda atender y resolver los más pequeños, pero ingente problemas de cada comunidad, como los servicios de agua potable, alcantarillado, policía, etc. Obviamente, esto ocasiona en el ámbito local una situación similar a la que ocurre en el ámbito nacional: La coexistencia de dos tipos de autoridades la estatal y la municipal que deben quedar perfectamente limitadas tanto por la Constitución federal como por las Constituciones de cada estado.

El municipio justifica su derecho a percibir ingresos al satisfacer las necesidades esenciales de su población mediante la prestación de una serie de servicios públicos, cuya suspensión total o parcial, ocasionaría daños y perjuicios inmediatos, ingentes e irreparables, como lo serían el trastorno y molestias que acarrearían la falta de prestación de los servicios de barrido y limpieza de las calles, recolección de basura domiciliarias, alumbrado público, de abastecimiento de agua potable, de drenaje, de policía, etc., Los que por su fundamental importancia es necesario que el municipio tenga la seguridad permanente de poder prestar.

De ahí es urgente que el municipio goce de una sólida situación financiera que le e permita mantener, permanentemente y en todo momento la prestación de todos los servicios públicos, que juega un papel tan predominante en la vida municipal. Por lo que

podemos apreciar, se trata de una obligación jurídica, es decir un vínculo jurídico que constriñe al contribuyente a su cumplimiento, es decir al pago y a la realización de todas las obligaciones accesorias como pudiere ser el presentar declaraciones informativas, llevar contabilidad, expedir comprobantes, etc.

## 2.3. SUJETOS PASIVOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA:

### 2.3.1. SUJETO PASIVO:

Una y otra vez se ha señalado que el sujeto pasivo será aquel sobre el que recaiga la obligación de pago y sus accesorias.

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución es decir, a la que se le coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.

El Artículo 1º. Del Código Fiscal nos señala que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, así podemos concluir que existen dos clases de sujetos pasivos:

**Personas Físicas:** todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto; pues aún los menores de edad e incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.

Personas Morales: Constituidas por todas las asociaciones, o sociedades civiles o mercantiles debidamente organizadas conforme a las leyes del país que tengan establecido su domicilio social.

Dentro del nuestro sistema tributario federal, una persona física o moral adquiere el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización de un hecho generador de un tributo, independientemente del lugar donde tenga su domicilio.

Una persona física o una moral es susceptible de transformarse en sujeto pasivo conforme a nuestro derecho fiscal, en cuanto se coloca en la correspondiente hipótesis normativa sin importar su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico y en el caso de los individuos, su edad, sexo, actividad o creencias personales.

En síntesis, cabe señalar que basta con que una persona física o moral obtenga un ingreso de fuente de riqueza ubicada en México y/o en el extranjero si es que en este último caso se encuentra domiciliada en el territorio nacional, para que en forma automática e inmediata adquiera el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria en materia de impuestos sobre la renta sin que para dicha consideración influyan en absoluto los enunciados factores de domicilio y nacionalidad.

Entendiendo por fuente de riqueza el lugar donde se produce los hechos generadores de tributo. Es decir, el sitio donde el sujeto pasivo percibe el ingreso, rendimiento o utilidad gravados por la ley tributaria o donde se derivan tales percepciones, cuando este sitio o lugar se localiza en algún punto del territorio nacional,

surge para el receptor del beneficio económico la obligación de esperar los tributos o contribuciones federales que procedan conforme a las leyes aplicables.

Podemos decir pues que el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Al referirnos al sujeto pasivo cabe aclarar que no siempre es la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo.

El caso se presenta cuando se da el efecto de la translación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la translación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero.

Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva pues el Derecho Fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta. Debemos distinguir al titular del adeudo del tercero con responsabilidad de pago denominado al primer deudor o responsable directo y al segundo deudor o responsable indirecto.

El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser el sucesor de otra persona; o del incumplimiento de una obligación legal.

No debe confundirse, la distinción entre deudor o responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, respectivamente, pues la primera de las distinciones mencionadas se refiere únicamente a contribuyentes de derecho.

Los sujetos pasivos de la obligación fiscal pueden ser a su vez las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros que carecen de personalidad jurídica.

Podemos concluir que sujeto pasivo será todo aquel (persona física o moral) que se sitúe en el supuesto jurídico previsto por la norma tributaria.

### 2.3.2. CLASIFICACION DEL SUJETO PASIVO:

Nuestra legislación Tributaria, sin entrar en tantas complicaciones terminológicas, esencialmente regula dos tipos de sujetos pasivos: el causante directo y el responsable solidario. El Derecho Fiscal, a pesar de hacer mención exclusivamente a dos clases de sujetos pasivos, en realidad comprende a cuatro tipos, aunque

englobando a los tres últimos bajo el común denominador de responsables solidarios.

Así se comprende a los siguientes sujetos pasivos o causantes:

- 1.- Sujeto Pasivo Contribuyente u Obligado Directo.
- 2.- Sujeto Pasivo Obligado Solidario.
- 3.- Sujeto Pasivo Obligado Subsidiariamente o por Sustitución; y
- 4.- Sujeto Pasivo Obligado por Garantía.

### 2.3.3. SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO:

Es el típico sujeto pasivo, se trata de la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, obteniendo un ingreso, rendimiento o utilidad gravables, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido en México su domicilio.

Se le da tal nombre por que sobre él recae el deber tributario, es quien específicamente se coloca dentro de la hipótesis normativa.

El obligado directo es el principal sujeto pasivo de los tributos y este a diferencia de los otros tres sujetos pasivos, es el único al que propiamente pueda denominársele causante. También es el único al que propiamente puede denominársele como contribuyente, toda vez que es quien con cargo en su patrimonio contribuye a sufragar los gastos públicos.

#### 2.3.4. SUJETO PASIVO OBLIGADO SOLIDARIO:

Se le define como la persona, física o moral nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

#### 2.3.5. SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUSTITUCIÓN:

Podemos definirlo como aquella persona, generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo.

Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.

### 2.3.6. SUJETOS PASIVOS OBLIGADOS POR GARANTÍA:

Podemos definirlo como la persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza, con el objeto de responder ante el fisco, a nombre y cuenta del sujeto pasivo obligado directo, del debido entero de un tributo originalmente a cargo de este último y cuyo pago ha quedado en suspenso, en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportunamente.

Así podemos mencionar como características de esta definición: que el obligado por garantía puede ser tanto una persona física como una moral.

El carácter de sujeto pasivo por garantía se adquiere como consecuencia de un acto de libre manifestación de la voluntad, es decir, que este es el único sujeto pasivo que no asume tal papel por suposición de la ley, sino por voluntad propia.

El obligado por garantía adquiere expresamente él deber de responder ante la autoridad hacendaría por orden y cuenta del contribuyente directo del entero oportuno de una contribución originalmente a cargo de este último.

Para ello, debe afectar en garantía un bien de su propiedad o responder patrimonialmente poniendo a disposición del fisco sus recursos económicos si es que se trata de una institución de fianzas debidamente autorizada. El fisco esta además en plena libertad de hacerlo efectivo, cobrándolo en forma inmediata al sujeto pasivo

obligado por garantía sin necesidad de tener que llevar a cabo previamente ninguna gestión de cobro ante el contribuyente directo.

En síntesis se puede, afirmar que el sujeto obligado por garantía debe su existencia y reconocimiento legal a la ineludible necesidad de que el Estado asegure, por todos los medios a su alcance, la percepción de los ingresos tributarios.

Así de esta forma si el deudor original o contribuyente deudor no cumple ante el fisco con su obligación esta será absorbida por un tercero con idéntica responsabilidad ante la autoridad fiscal.

## 2.4. LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR:

### 2.4.1. EL HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL:

Aunque con una lógica especial, al hecho generador del crédito fiscal, se le suele llamar objeto del impuesto o hecho imponible.

En el estudio de las obligaciones generales, el objeto de la obligación es lo que se ha de pagar; así las obligaciones, atendiendo a su objeto, se clasifican en de dar, de hacer y de no hacer; mas en la materia fiscal, el objeto del impuesto se dice que es el hecho generador del crédito fiscal.

¿Qué es el hecho generador del crédito fiscal?

El hecho generador del crédito fiscal es una circunstancia o hecho que al realizarse, hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal. Si recurrimos a la teoría de las contribuciones, hemos de decir que el hecho generador del crédito fiscal es lo que se llama supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis, para que se aplique la ley; es el hecho generador, circunstancia o situación que genera la obligación de pagar el impuesto, por ello se le llama hecho generador del crédito fiscal.

El artículo 6o. de nuestro Código Fiscal indica: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren".

Evidentemente, el hecho generador del crédito fiscal es ese supuesto jurídico para que nazca la obligación de pagar el crédito fiscal, que simultáneamente con tal realización se genera.

#### 2.4.2. LA NATURALEZA DEL HECHO GENERADOR:

Especialmente entre quienes no son conocedores de derecho fiscal, se piensa que los sujetos han de pagar la contribución, porque voluntariamente se han ubicado en el hecho generador del crédito fiscal. Lo anterior es un error, pues el citado artículo no alude a actos jurídicos, sino a "situación jurídica o de hecho prevista por la ley" para que nazca o se cause la contribución.

Luego, tal hecho generador lo que debe ser es hecho jurídico; esto es, ha de tratarse de cualquier circunstancia que produzca efectos jurídicos; efectos que en el

presente caso son el derecho del fisco de cobrar, y obligación del sujeto pasivo de pagar la contribución relativa.

Habría que agregar que el hecho jurídico puede, incluso, ser un fenómeno natural que, en el caso del derecho fiscal haga nacer tal obligación y tal derecho.

Luego, el hecho generador del crédito fiscal ha de conceptuarse genéricamente como hecho jurídico, previsto por la ley, para que se produzcan los efectos jurídicos apuntados. Por lo que debe tenerse en cuenta que en materia fiscal no se maneja la voluntariedad en el hecho sino la obligatoriedad de la que deriva el hecho imponible.

## 2.5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL:

Coincidente con un criterio generalizado, al que indirectamente he hecho alusión en este desarrollo, Juan Carlos Luqui señala:

"La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias; es ésta una de las más grandes conquistas del derecho moderno que nuestra Constitución adoptó para esta clase de obligaciones".

Como en otra parte de este estudio se ha apuntado, efectivamente la obligación fiscal es una responsabilidad ex lege (nacida, derivada, o creada por la ley). Luqui, Juan Carlos, La obligación tributaria, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989, p. 32. Debe recordarse que no todas las contribuciones en nuestro derecho tienen exactamente la misma fuente; así el impuesto es una prestación establecida por el Estado, y como tal no implica contraprestación.

También el impuesto surge con o sin voluntad del sujeto pasivo; así un recién nacido puede estar obligado a pagar impuestos, y seguramente que éste no ha tenido voluntad de convertirse en deudor fiscal.

En cambio los derechos, que como los impuestos son contribuciones, según el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, se causan porque alguien voluntariamente se ha ubicado en el hecho generador del crédito fiscal; recuérdese que el citado artículo 2o. conceptúa los derechos diciendo:

"Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público".

No es de negarse que los derechos sean establecidos en una ley, ni tampoco que a la ley corresponda señalar las circunstancias en que se causen y señale su régimen; pero no se causarán, como sí se causan frecuentemente otras contribuciones, sin la voluntad del sujeto pasivo obligado a cubrirlos; quien puede optar por usar y aprovechar o no, los bienes a que alude el precepto, o bien recibir o no los servicios a que igualmente se hace referencia. Parece así que esta contribución, si bien regulada por la ley, no se origina exclusivamente en la misma, como sí sucede a otras.

El citado artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación dice: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con

posterioridad. De acuerdo con lo expresado en los párrafos transcritos de este apartado, nos encontramos que existen dos causas del nacimiento de las contribuciones: una remota o legal y una inmediata que es la situación jurídica o de hecho que menciona el artículo 6o., a la que llamamos hecho generador del crédito fiscal. Cfr. Jarach, Dino, op. cit., p. 255. Teoría general del derecho tributario sustantivo, Buenos Aires, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943, p. 293. Así, el origen de toda contribución está condicionada a que la ley la establezca, e igualmente a que se realice el hecho generador.

Como antes queda expresado, el hecho generador tiene la naturaleza de simple hecho jurídico; por lo que salvo al caso de los derechos (contribuciones), es indiferente que intervenga o no la voluntad para que se produzca, y, consecuentemente, se cause esta contribución.

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en él deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; si no que prevé otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación.

Este otro tipo de obligaciones es de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva. La Obligación tributaria puede definirse como el vínculo jurídico en virtud de cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado

sujeto pasivo exige el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie.

Francisco De la Garza en su obra Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa 24ª. Edición; 1994 sostiene que: “De la realización del presupuesto legal surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo”.

Este autor define a la relación tributaria sustantiva: “Como aquella virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir a deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie”.

#### 2.5.1. LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE DAR:

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

El Artículo 6 del Código Fiscal prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo en las disposiciones respectivas y para el caso que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se

presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso:

Si la contribución se calculó por periodos establecidos en la ley y en los casos de retención o recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a más tardar el día siete del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación. Como regla general las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

El artículo 66 del Código Fiscal prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de pago de la obligación fiscal al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije el Congreso de la Unión tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Finalmente se dispone que cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

I. Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

II. El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.

III. El contribuyente no pague algunas de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquel en que vence la parcialidad.

## 2.6. LAS OBLIGACIONES INSTRUMENTALES DEL CONTRIBUYENTE PERIÓDICAS Y DEFINITIVAS:

### 2.6.1. LA OBLIGACIÓN INSTRUMENTAL DE ESTAR INSCRITO EN EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES:

Los contribuyentes que tributen en el régimen intermedio (Sección II del Capítulo II del Título IV), así como aquellos que lo hagan en el Régimen de Pequeños Contribuyentes (Sección III del Capítulo II del Título IV), deberán solicitar su inscripción en el RFC, dentro del mes siguiente al día en que se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas.

No obstante lo anterior, los Pequeños Contribuyentes que hayan iniciado actividades en los meses de enero y febrero, pudieron presentar el aviso a más tardar el 31 de marzo del mismo año; de haberlo hecho en fecha posterior al mes de febrero, el aviso debió haberse presentado, o en su caso deberá presentarse dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones.

Los contribuyentes que tengan la opción de elegir pagar el Impuesto Sobre la Renta por las actividades empresariales que realicen bajo los Regímenes de Contribuyentes Pequeños o de Contribuyentes Intermedios, requieren ser muy cuidadosos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de Registro Federal de Contribuyentes, porque de ello depende la seguridad jurídica de su elección, al grado de que si una Persona Física tiene ingresos de muy pequeña cuantía, pero elige pagar impuestos en el régimen general de actividades empresariales, queda fuera de las posibilidades de tomar el Régimen de Pequeños Contribuyentes, no sólo en el ejercicio en el cual opte por así hacerlo, sino en el futuro, nunca podrá tomar esa opción, salvo que lo hubiera hecho hasta por los dos ejercicios inmediatos anteriores y se trate del de inicio de actividades y el siguiente, y en los mismos no hubiese excedido del límite de ingresos para tributar como pequeño contribuyente.

#### 2.6.2. LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES:

El cumplimiento de las obligaciones señaladas también tiene especial trascendencia de otras obligaciones formales, como son las cargas de comprobación y

Fisco, aunque que no siempre el crédito fiscal deriva de una cantidad cierta y mucho menos que sea efectivamente debida al fisco.

Se debe recordar que el fisco puede trabar un embargo precautorio para exigir el pago de cierta cantidad presunción señalada en el 145 del Código Fiscal de la Federación aún cuando la autoridad debiera normar su actuación ajustado al Estado de Derecho.

Si transcurridos los plazos para determinar la cantidad cierta, el embargo precautorio quedara sin efecto, como podrá apreciar los elementos "cantidad cierta" y "que se debe efectivamente al fisco" no son del todo confiables para definir el concepto de crédito fiscal, por lo que es mas razonable aceptar lo preceptuado por el propio Código Fiscal de la Federación.

de registro contable, y éstas a su vez en los límites de responsabilidad fiscal que tienen sobre su patrimonio.

Es importante que un contribuyente pequeño conozca todas sus obligaciones fiscales, para evitar que aquellas cuyo incumplimiento se señala como causal de salida del régimen, se omitan. Cada año los contribuyentes tienen hasta el 15 de febrero para presentar sus Declaraciones Informativas. Las Personas Morales que tributen en el Régimen General, tienen la obligación de presentar ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de personas a las que les hubiera efectuado retenciones en el año de calendario anterior. Art. 86 Fracción. IV, LISR.

## 2.7. EL CRÉDITO FISCAL SEGÚN EL ARTÍCULO 4 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SU CONCEPTO EN GENERAL:

"ARTÍCULO 4o.- 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 el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en alguna de las oficinas que ella autorice", "Crédito Fiscal es el requerimiento de una cantidad cierta que se debe efectivamente al

## CAPÍTULO 3

### EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN:

En este apartado se trata lo concerniente a los antecedentes, naturaleza y regulación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, así como las diferentes etapas con las que inicia dicho procedimiento al hacerse exigible el crédito fiscal por parte de la autoridad, embargo, convocatorias, registro de posturas, calificación de posturas, publicación, remate y adjudicación de los bienes embargados al contribuyente para garantizar el crédito fiscal a favor del fisco federal.

#### 3.1. ANTECEDENTES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

##### DE EJECUCIÓN:

Una de las características particulares del Derecho Fiscal es el procedimiento económico-coactivo, también llamado Procedimiento Administrativo de Ejecución, a través de éste el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial o alguna otra autoridad para hacer valedero el derecho.

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como cualquier acto administrativo produce efectos a partir de su notificación al destinatario, debiendo este cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal, pero puede ocurrir que el contribuyente no cumpla

voluntariamente con su obligación por considerar que dicho acto afecta sus derechos o bien por simple morosidad, ahora es importante saber ante esta situación.

¿Cómo debe actuar o proceder el fisco para la ejecución de sus resoluciones?.

Por ejemplo en el Derecho Privado en caso de incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor sólo puede ser forzado a cumplir con la obligación del Estado, este principio se contempla como garantía fundamental en la Constitución Política Mexicana en su artículo 17.

Por el contrario a diferencia del Derecho Privado, en el Derecho Administrativo, y por ende, en el Derecho Fiscal, existe una solución contraria al incumplimiento de las obligaciones de los particulares y permite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones;

Gabino Fraga afirma que “ Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las propias resoluciones administrativas” y sigue diciendo:

“ Esta solución esta fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial”. Gabino Fraga obra Derecho Administrativo 29ª. Edición México 1990 Editorial Porrúa.

### 3.1.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO

#### ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN:

Dicho procedimiento es netamente de carácter administrativo tanto en lo subjetivo como en lo objetivo, en primer término porque el sujeto que lo realiza es la Administración, desde el segundo punto de vista, porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal.

### 3.2. REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

#### DE EJECUCIÓN:

El Procedimiento económico-coactivo PAE, cuyo desarrollo está regulado por los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación:

a) Dispone en su artículo 145, el citado Código Tributario que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad el ejecutor designado por el jefe de la oficina Exactora “Administración Local de Recaudación” podrá constituirse en el domicilio del deudor para realizar la diligencia del requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los

ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales, el embargo podrá ampliarse en cualquier momento del PAE, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guardia del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras. En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuales son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que al terminar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con quien se entendió la diligencia.

Se establece también como ha de procederse si surge un tercero en oposición que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas.

b) Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación de bienes inmuebles y negociaciones será el valor del avalúo y en los demás casos el valor que de común acuerdo fijen la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo al valor del avalúo.

Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etc.

c) Fincado el remate y pagado el precio se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: Los gastos de ejecución, los recargos; las multas; y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco. Si queda algún excedente después de la aplicación se le entrega al deudor, salvo que medie orden de la autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

### 3.3. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE

#### EJECUCIÓN:

La Actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos, en vía de Ejecución Forzosa, los créditos fiscales a su favor, se ha conocido en México, tradicionalmente, como facultad económico coactiva y el Código Fiscal de la Federación la regula con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución. El Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece en su primera parte: Las autoridades

fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

La Suprema Corte de Justicia ha fijado jurisprudencia en el sentido de que el uso de la facultad económica coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con el Artículo 14 constitucional, así como que su aplicación para el cobro de cantidades que no tienen el carácter de impuestos o adeudos al fisco no importa una violación de garantías y la ha estimado como “Una de las más altas manifestaciones de la soberanía del Estado”, por lo que no puede ser objeto de contrato alguno.

El Lic. Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, respecto al tema opina: “El procedimiento de ejecución es un procedimiento administrativo ejecutado por la administración y que no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia”. Sergio Francisco de la Garza, obra Derecho Financiero Mexicano, 24ª. Edición, México 1994.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) es la facultad económico coactiva que tiene el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución, los créditos fiscales a que tiene derecho, los cuales no han sido cubiertos, ni garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley.

¿Cuándo se hace exigible el Procedimiento Administrativo de Ejecución?

Cuando habiendo transcurrido cuarenta y cinco días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que surtió sus efectos la notificación del crédito, sin que el

deudor hubiere efectuado el pago del mismo o lo hubiera garantizado en cualquiera de las formas previstas en el CFF.

Habiendo garantizado el crédito, no demuestre haberlo impugnado o haber solicitado su pago en parcialidades.

Los tres momentos que constituyen el procedimiento administrativo de ejecución son:

⇒Requerimiento de pago

⇒Embargo de bienes o negociaciones

⇒Remate

El Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) es la facultad económico coactiva que tiene el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución, los créditos fiscales a que tiene derecho, los cuales no han sido cubiertos, ni garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley.

¿Cuáles son los requisitos que debe reunir el Mandamiento de Ejecución?

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar debidamente fundado y motivado.

IV. Expresar la resolución objeto de que se trate.

V. Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente.

Cuando una vez efectuado el requerimiento de pago de un crédito fiscal exigible y el deudor no hubiere efectuado el pago correspondiente o no pruebe en el acto haberlo efectuado, se procederá a:

–Embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

–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.

La enajenación de los bienes embargados procede: (Art. 173 CFF).

a) A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base, para su enajenación.

b) En el caso de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles no sean pagados al momento de su requerimiento.

c) Cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o se adjudiquen los bienes a favor del fisco.

Al quedar firme la resolución recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer, que confirme el acto impugnado.

Enajenación a través de Medios Electrónicos: (Reforma 2005)

La enajenación de los bienes embargados deberá realizarse en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.

Así mismo la autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas. (Art. 174 CFF) La propiedad del bien subastado se transmitirá a quien ofrezca mayor cantidad a la señalada con base en las ofertas hechas por quienes concurren a la subasta.

¿En qué casos se requiere previo a la convocatoria de remate el certificado de gravámenes?

La autoridad ejecutora requerirá previo a la convocatoria de remate, el certificado de gravámenes para el remate de bienes raíces, derechos reales o negociaciones, expedido por el Registro Público de la Propiedad y/o el Comercio, correspondiente a los últimos diez años. (Art. 177 CFF).

Lo anterior, permitirá citar a los acreedores del embargado, si los hubiere, a efecto de que hagan las observaciones que consideren convenientes, pudiendo enviarlas en documento digital que contenga firma electrónica avanzada dirección electrónica que indique la convocatoria, señalando su correo electrónico, mismas que serán resueltas por la autoridad ejecutora y la resolución se hará del conocimiento del acreedor.

La convocatoria para el remate se efectuará por edictos, cuando:

(Art. 134, frac. IV, CFF)

a) No sea factible citar a los acreedores.

b) Hubieren fallecido los acreedores y no se conozca al representante de la sucesión.

c) Hubiesen desaparecido los acreedores, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante legal no se encuentre en territorio nacional.

¿Qué fecha se toma como notificación en estos casos?

Se tendrá a los acreedores como notificados de la fecha del remate, en aquélla en que la convocatoria se haya fijado en sitio visible de la oficina ejecutora, siempre que se exprese el nombre de los acreedores. (Art. 177 CFF).

¿En qué momento se llevará a cabo la convocatoria para el remate en primera almoneda?

La autoridad ejecutora emitirá una convocatoria al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días hábiles siguientes, con el objeto de que el público tenga la oportunidad de enterarse que la autoridad ejecutora efectuará el remate de los bienes embargados.

La convocatoria para el remate deberá publicarse fijándola en sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

La convocatoria para el remate deberá publicarse cuando menos diez días antes de la fecha señalada para dicho remate.

¿En qué lugares se fijará la convocatoria para el 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 la convocatoria se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, y como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

#### PROPOSICION DE COMPRADOR:

Mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.(Artículo 178 CFF) La postura legal es el ofrecimiento que hacen los interesados en adquirir los bienes a rematar, misma que debe cubrir las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate. (Art. 179 CFF)

Toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal, es decir, el monto total del crédito fiscal, incluyendo los recargos y demás accesorios de los mismos.

#### ENVÍO DE LAS POSTURAS PARA EL REMATE:

Las posturas deberán enviarse en documento digital con Firma Electrónica Avanzada (FEA) o FIEL, a la dirección electrónica indicada en la convocatoria.

El SAT mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas.

Para intervenir en la subasta, el postor, antes de enviar su postura, debe realizar una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria y se considerará como depósito.

¿Cuál es la finalidad de los depósitos efectuados por los postores, en la subasta de los bienes susceptibles de remate?

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

Además de garantizar el pago de la venta, el depósito podrá formar parte del precio respectivo.

La Autoridad Ejecutora Administración Local Jurídica, tramitará la devolución de los fondos transferidos electrónicamente por las posturas rechazadas.

I. Nombre, nacionalidad y domicilio del postor, clave del RFC tratándose de personas físicas.

II. Denominación o razón social, fecha de constitución, domicilio y clave del RFC tratándose de personas morales.

III. Cantidad que se ofrezca.

IV. Número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que reintegrará, en su caso, el depósito.

V. Dirección de Correo Electrónico.

VI. Monto y número de la transferencia electrónica de fondos que realizó.

#### LA PUJA:

La puja es la cantidad que un licitador ofrece en una subasta.

Las obligaciones del Servicio de Administración Tributaria para calificar las posturas.

En la página electrónica de subastas del SAT, el periodo correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, la fecha y hora de su recepción.

(Art. 183 CFF)

#### PROCEDIMIENTO PARA LAS SUBASTAS:

Cada subasta tendrá una duración de 8 días, comienza a las 12:00 p.m. horas del primero y concluye a las 12:00 p.m. horas del octavo, término dentro del cual los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas. (Art. 183 CFF)

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del remate se recibe una postura mejor, no se cierra, en este caso a partir de las 12:00 p.m. horas de dicho día el Servicio de Administración Tributaria SAT concede plazos de 5 minutos hasta que la última postura no sea mejorada, dándose por concluido el remate.

(Art. 183 CFF)

¿En favor de quién se fincará el remate?

El SAT fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y sea la 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.

¿Cuándo no haya postura para adquirir de contado los bienes embargados qué procede hacer a la autoridad exactora?

La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados, siempre que el comprador garantice el saldo de los adeudos más los intereses respectivos. (Art. 76 RCFF)

El comprador podrá garantizar el saldo de los adeudos más los intereses respectivos, establecidos en los artículos: 141 del Código Fiscal de la Federación, y 76 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- ✓ Depósito en dinero u otras garantías financieras que establezca la SHCP.
- ✓ Prenda o hipoteca.
- ✓ Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

- ✓ Obligación solidaria adquirida por tercero que compruebe su solvencia.
- ✓ Embargo en la vía administrativa.
- ✓ Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Se aplicará el depósito constituido y dentro de los 3 días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que hubiere resultado de las mejores.

Una vez lo anterior, se citará al contribuyente embargado para que dentro de un plazo de tres días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria rematados, con los requisitos a que se refiere el Art. 29-A del CFF.

En caso de que el contribuyente embargado no cumpla con lo dispuesto en el párrafo anterior, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente como respuesta de su rebeldía.

¿Qué sucede si el adquirente no retira los bienes muebles que le fueron adjudicados mediante el remate?

Se causarán derechos por el almacenaje, a partir del día siguiente a aquél en que la autoridad los ponga a su disposición, de conformidad con lo previsto en la Ley Federal de Derechos.

Se aplicará el depósito constituido y dentro de los 10 días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que hubiere resultado de las mejoras.

Hecho el pago total del bien rematado 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, con la consigna de que de no hacerlo, el Administrador Local Jurídico, lo hará en su rebeldía.

¿Qué sanción le será aplicada al postor en cuyo favor se hubiere fincado un remate, cuando no cumpla con las obligaciones contraídas?

Perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato a favor del fisco federal y se reanudarán las almonedas en la forma y plazos que señalan los preceptos respectivos. (Artículo 184 CFF): Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha para que, dentro de los quince días siguientes se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en términos del artículo 176 del CFF.

(Art. 191 CFF): La base para el remate en la segunda almoneda se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

¿Qué ocurre si no se fincara el remate en la segunda almoneda?

Se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizados conforme a las leyes de la materia. (Art. 191 CFF). Queda prohibido participar a nombre propio o por medio de interpósita persona, a los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como a todos

aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo de ejecución. (Art. 189 CFF).

¿Qué ocurre si el remate se finca a favor de alguna de las personas que tiene prohibido participar?

El remate efectuado será nulo y los infractores serán sancionados en términos de lo previsto en el CFF.

¿Qué ocurre si existen excedentes después de haber cubierto el crédito?

Cuando existan excedentes después de haber cubierto el crédito se entregarán al embargado, salvo si mediare orden de autoridad competente o el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

#### PLAZO PARA RETIRAR LOS EXCEDENTES DEL REMATE:

El contribuyente cuenta con un plazo de dos años, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le notifique personalmente la resolución en la que se le indica que los excedentes están a su disposición para retirarlos. Si el contribuyente no retira los excedentes en el plazo indicado pasarán a disposición al Fisco Federal, en caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada, en tanto resuelven las autoridades competentes.

¿Si el producto del remate resultare insuficiente para cubrir el crédito fiscal, qué procede efectuar?

Procederá la ampliación del embargo sobre bienes del deudor suficientes para hacer efectivo el saldo insoluto.

Adjudicación de los bienes embargados (Art. 190 CFF)

Tendrá preferencia el fisco federal para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate en cualquier almoneda.

Los bienes ofrecidos en el remate se podrán adjudicar en cualquier almoneda por las siguientes circunstancias:

A falta de postores.

A falta de pujas.

En caso de posturas o pujas iguales.

Las personas físicas y las morales están obligadas a pagar el 2% por concepto de gastos de ejecución. La ejecución forzosa es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor, cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, o con responsabilidad solidaria, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad. La ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

A) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las Leyes. Tal y como ha quedado asentado en líneas anteriores, el Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece que los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados se exigen mediante este procedimiento.

B) El Procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio o de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esa invasión debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la administración a los preceptos legales que la autorizan.

C) Por último, supone la satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida, o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que constituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Siendo ejecutivo el procedimiento que tratamos es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo que atribuye al titular del derecho, en ese caso, la Administración Fiscal, la legitimación para exigir su legitimación forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad; y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado y que se encuentra cubierta por la presunción de legalidad contenida en el Artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

El procedimiento de ejecución se desarrolla, como es natural, a través de una serie de actos procedimentales que tienen el carácter de actos administrativos. Estos actos recaen normalmente sobre bienes y derechos que son ajenos a la administración y en beneficio de ésta. No tienen el carácter de actos procesales sino meramente procedimentales, ya que no existe controversia ni, por tanto, partes en el sentido procesal en este procedimiento de ejecución.

En los actos de iniciación tenemos que cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal no ha hecho voluntariamente el pago del mismo dentro de los plazos señalados por la Ley, según la clase de crédito de que se trate, la autoridad administrativa dicta una resolución que recibe el nombre de mandamiento de ejecución en la que ordena que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales.

También dispone el Código Fiscal de la Federación que si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga de la autorización para pagar en parcialidades o por la falta de presentación de declaraciones, avisos o documentos y consecuente omisión del pago del crédito y exista determinación provisional, también se inicia este procedimiento.

El requerimiento tiene el carácter de acto necesario. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que el requerimiento es un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas

formalidades para tener validez legal, y la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la tesis de que “ La diligencia de Requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la Ley, toda actuación anterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los Artículos 14 y 16 de la Constitución.”

Cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido voluntariamente con su obligación tributaria, es posible que la autoridad fiscal considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno, ya sea sustituto o solidario.

Para este efecto, es necesario que, previamente a la iniciación del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se le instaure al sujeto pasivo un procedimiento de cobro por el que se le dé la oportunidad de cumplir voluntariamente con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal.

La resolución administrativa que dicte la autoridad competente debe expresar los motivos y fundamentos por los que se le considere como responsable de dicho crédito y debe notificársele a dicha persona. En la notificación deben expresarse los siguientes datos mínimos:

- I. El nombre del sujeto pasivo principal.
- II. La resolución de la que se derive el crédito fiscal y el monto de éste.
- III. Los motivos y fundamentos por los que la autoridad le considere responsable del crédito. Esta información es sumamente importante para garantizar la defensa de

los derechos del presunto deudor, a fin de que éste pueda juzgar si el crédito fiscal ha nacido a su cargo.

IV. Que el plazo para el pago debe ser de 45 días, salvo que la Ley en la que se origine el crédito señale un plazo distinto. Si el sujeto pasivo a quién se le está exigiendo el pago del crédito no lo cubre dentro del plazo, entonces será necesario que se dicte un mandamiento de ejecución que es el que constituye la iniciación del Procedimiento Administrativo de Ejecución y contiene el apercibimiento al requerido para que, de no pagar, se le embarguen bienes.

Así pues, el procedimiento a los deudores distintos al sujeto pasivo principal, tiene la naturaleza de un procedimiento previo al procedimiento de ejecución.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución culmina con el embargo. No obstante, el embargo no priva ni expropia al deudor de su facultad de disposición, sino que constituye una garantía y puede revestir una forma muy sencilla, como puede ser una notificación o ser de mayor complejidad cuando se priva de la posesión y del goce de los bienes embargados.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha indicado que el Procedimiento Administrativo de Ejecución no se encuentra en pugna con nuestra Constitución. Lo anterior es al tenor de las siguientes tesis jurisprudenciales:

FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA. La Suprema Corte, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económico coactiva no está en pugna con el Artículo 14 constitucional, y que, por lo mismo, es perfectamente

legítima; y que tampoco lo está con el Artículo 22 de la Carta Federal, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el Artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas. Para que dé inicio tal procedimiento, es necesario que exista un crédito fiscal a cargo de un contribuyente determinado por una Resolución de Autoridad.

También lo usan las autoridades sin existir esa Resolución, como los créditos derivados de las declaraciones de impuestos con saldo a pagar, pero eso es ilegal. Una vez que ha sido notificado el crédito y transcurrido el plazo para la interposición de algún medio de defensa legal sin que se haya hecho, se requiere de pago al contribuyente, y de no efectuarlo se le embargan bienes de su propiedad por tres tantos del adeudo, y se nombra depositario. Normalmente si son muebles, se los lleva la Autoridad, y si son inmuebles se deja en depósito al ejecutado. Un tiempo después se procede a la valuación de los bienes embargados.

Aquí existe un pequeño procedimiento para recusar al perito, para inconformarse sobre el valor dado a esos bienes, etc.

Y finalmente se procede al remate. Si son muebles basta con la Resolución de la autoridad debidamente notificada del día y hora de la almoneda. Si son inmuebles, se necesita la publicación de los edictos correspondientes en un diario de mayor

circulación en el lugar de ubicación de los mismos, y en el periódico oficial de ese mismo lugar.

Este es a grandes rasgos el procedimiento y los supuestos que originan el Procedimiento Administrativo de Ejecución, pero hay muchos recovecos y bemoles.

## CAPÍTULO 4

### LA GARANTÍA DE AUDIENCIA:

A través del Presente Capítulo se trata lo referente al artículo 14 Constitucional el cual establece los requisitos que habrán de cumplirse en el garantía de audiencia al realizar la autoridad un acto de privación de algún bien o derecho patrimonial del gobernado dichos principios deben ser acatados por los órganos de gobierno como el caso del poder legislativo el cual al elaborar la ley debe respetar estos requisitos mínimos por lo que se realiza un análisis de la Garantía de Audiencia en la Constitución, en la Jurisprudencia y en Materia Fiscal.

#### 4.1. EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL:

Esta Garantía esta consagrada en el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Política mexicana, al establecer que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Es de advertirse que esta garantía de audiencia originalmente estaba encaminada garantizar actos de las autoridades judiciales, posteriormente se enderezo hacia las autoridades administrativas y finalmente la Suprema Corte de Justicia de la Nación la amplio al Poder legislativo, al señalar que debe estimarse que si algún valor tiene la garantía del artículo 14 Constitucional, debe ser, no solamente obligando a las

autoridades administrativas a que se sujeten a la ley, sino obligando al Poder legislativo para que en sus leyes establezca un procedimiento adecuado en que se oiga a las partes, salvo determinados casos de excepción que en la misma Constitución se establecen como la expropiación, etc. ,

Las leyes deben de señalar la posibilidad de audiencia y de defensa para los interesados, en todos los casos administrativos, por que la idea de la Constitución, es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que lleguen a privar de sus derechos a un particular, se tenga, antes de la privación, la posibilidad de presentar las defensas adecuadas.

Uno de los imperativos del sistema constitucional mexicano, que rige en el ejercicio de la función legislativa, consiste en que toda ley ordinaria debe ser acorde con los postulados constitucionales. De acuerdo con lo anterior, entre los principios que deben respetarse en la emisión de una norma que prevea un acto de carácter privativo, es el relativo al de la garantía de audiencia y a las formalidades esenciales del procedimiento que se derivan de la misma, los cuales constituyen una de las bases fundamentales del Estado de Derecho.

Al respecto, el segundo párrafo, del artículo 14 constitucional, establece lo siguiente:

"Artículo 14. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

El artículo transcrito prevé lo que se conoce como garantía de audiencia, la cual consiste en que los gobernados no pueden ser privados de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento; de ahí que dicha garantía constituya el principal instrumento de defensa que tiene el gobernado frente a actos de cualquier autoridad que pretendan privarlo de los bienes referidos y, en general, de todos sus derechos.

El punto de partida se encuentra en la tesis de jurisprudencia del Pleno de la Suprema de Corte de Justicia de la Nación en la que se sostiene que las formalidades esenciales del procedimiento que exige el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Política para que se respete la garantía de audiencia, "son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas".

En el artículo 14 Constitución se contienen cuatro garantías fundamentales: El principio de la irretroactividad de la ley; la garantía de audiencia; la garantía de la exacta aplicación de la ley penal; Garantía de legalidad en materia jurisdiccional civil.

En conclusión podemos afirmar que la ley una vez que entra en vigor, debe aplicarse a actos futuros, actos que se den, después de que inicie su vigencia; pero no debe aplicarse a actos pasados, no puede obrar sobre el pasado, en perjuicio de

ninguna persona a menos que, sea en beneficio; es decir, de la redacción del mencionado artículo podemos deducir que la ley no puede aplicarse retroactivamente en perjuicio, pero interpretado a contrario sensu, si es en beneficio si es posible su aplicación retroactiva.

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

#### 4.2. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA CONSTITUCIÓN:

La Garantía de Audiencia se encuentra consagrada en el artículo 14 Constitucional párrafo segundo contiene cuatro garantías:

a) la primera consiste en que en contra de la persona a quien se le prive de su libertad, de sus propiedades, posesiones o sus derechos debe mediar un juicio; es decir, tiene derecho a ser oído y vencido en un juicio;

El juicio debe seguirse, debe darse ante los tribunales previamente establecidos;

Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento, y; conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En el proyecto de constitución de 1856, en su artículo 21 se estableció que “nadie puede ser despojado de sus propiedades o derechos, ni proscrito, desterrado o confinado, sino por sentencia judicial pronunciada según las formas y bajo las condiciones establecidas en las leyes del país”.

Este precepto estableció en comparación con el actual precepto, que sólo por sentencia judicial pronunciada, podría despojarse a una persona de sus propiedades o derechos; no es muy claro en su redacción; habla de formas, no de formalidades esenciales del procedimiento.

En su artículo 26 establece que “nadie puede ser privado de la vida, libertad, o propiedad...”sino en virtud de sentencia dictada por autoridad competente y según las formas expresamente fijadas en la ley y exactamente aplicables al caso. Este precepto únicamente se concreta a hablar de sentencia dictada por autoridad competente, pero no establece que medie juicio a favor del gobernado cuyas garantías fueran violadas.

La garantía de audiencia que se encuentra establecida en el artículo 14 constitucional protege a todos los individuos que se coloquen en los supuestos que establece la norma jurídica. Sean mexicanos o extranjeros residentes en nuestro país, este precepto constitucional no es exclusivo de los mexicanos, abarca a los extranjeros quienes su estancia es legal o no; Simplemente por el hecho de habitar en nuestro territorio tienen el amparo de la ley y protección de las leyes. Por que un sujeto de nacionalidad extranjera que pretende vivir en nuestro país, pero todavía no es legal su

estancia no por esa situación de hecho se le va a privar de uno de los bienes jurídicos que establece este artículo.

La Privación es un acto de afectación traducido en la pérdida de la vida libertad, o propiedad. Para don Ignacio Burgoa “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...”

La expresión nadie, abarca a toda persona, a todo individuo sin distinción de raza, credo, religión, lengua, es decir, todo ser humano, persona que habite en el territorio nacional; esto significa que una persona extranjera que habite en nuestro país, por el sólo hecho de habitarlo ya se encuentra protegida por la ley, los bienes jurídicos que tutela la garantía de audiencia son:

**PROPIEDAD:** La propiedad es un derecho real por excelencia, en virtud de esta garantía el gobernado puede usar, disfrutar y abusar de una cosa, este bien jurídico tutelado queda protegido por el artículo 14 constitucional, se protegen los diferentes tipos de propiedad. La propiedad es el derecho que una persona tiene sobre una cosa para gozar y disponer de ella con las modalidades y limitaciones que fijen las leyes.

Características de la propiedad, la propiedad implica tres derechos fundamentales que tiene el poseedor, el que tiene la cosa y que son: disfrutar, usar y abusar de la cosa, es decir, el propietario puede hacer con el objeto que posee a título de propietario lo que le plazca, siempre y cuando no afecte los derechos de tercero, siempre y cuando no viole la ley con el objeto sobre el cual detenta la propiedad. En

este orden de ideas podemos afirmar que en el artículo 14 constitucional, al establecer que nadie absolutamente nadie, puede ser privado de sus propiedades, es decir, la propiedad no puede ser ocupada contra la voluntad del dueño, sino por causa de utilidad pública y mediante indemnización. Este último caso es una excepción a la garantía de audiencia, procede sólo en caso de utilidad pública y siempre y cuando medie indemnización al afectado.

DERECHOS. Quedan comprendidos tanto los derechos reales como los personales.

Los bienes jurídicos tutelados no pueden ser menoscabados, ni afectados, ni suspendidos; si no es mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

JUICIO. Viene del Latín *judicium*, que a su vez viene del verbo *judicare*, compuesto de *jus*, derecho y *dicere*, daré; que significa dar, declarar a aplicar el derecho en concreto. Juicio también significa controversia; también significa un conjunto de actos unidos entre sí, que inician con una demanda, una contestación, etapa probatoria y que concluyen con una sentencia definitiva.

El artículo 14 Constitucional establece que deberá hacerse mediante juicio, es decir, el sujeto titular de garantías individuales, debe ser oído y vencido en juicio, en virtud de esta garantía el gobernado no puede ser privado de ninguno de los bienes jurídicos tutelados sino mediante juicio, extendiéndose este último, a toda clase de procedimientos, ya sea que conozcan de ellos las autoridades jurisdiccionales o

cualquier otro tipo de autoridad, como por ejemplo las autoridades administrativas, las autoridades laborales, incluso en las llamadas comisarías en los estados; podemos concluir que ninguna autoridad, ya sea administrativa, laboral, jurisdiccional puede privar al gobernado de los bienes jurídicos tutelados por dicho ordenamiento, si no es mediante un juicio, es decir; Si antes no es oído y vencido en juicio en un juicio o mediante juicio como lo establece la ley.

Otro requisito que establece el artículo 14 constitucional es que los tribunales que conozcan del juicio estén previamente establecidos, esto implica el que el titular de garantías no puede ser juzgado por tribunales especiales, como esta establecido en el artículo 13 constitucional el cual constituye una excepción al artículo 14 const. , la ley establece que subsiste el fuero de guerra; Pero que los tribunales militares en ningún caso y por ningún motivo pueden extender su jurisdicción sobre personas que no pertenezcan al ejército, esto en virtud de que los tribunales militares se consideran tribunales especiales, pero estos únicamente se concretarán a realizar todas aquellas facultades que la ley le otorga, pero por ningún motivo pueden extender su jurisdicción.

Las formalidades esenciales del procedimiento, son la demanda, contestación, etapa de pruebas y resolución final o sentencia, es decir, todos los actos o secuela de actos unidos entre sí los cuales constituyen el juicio.

Por lo que respecta a la expresión conforme a las leyes expedidas con anterioridad hecho dada la posibilidad del juicio ante toda clase de autoridades civiles, laborales penales, administrativas, fiscales, la ley es una norma emanada del poder público, general, abstracta y permanente, provista de una sanción; Este último requisito

es muy importante, debemos recordar el principio” no hay delito sin pena”, de nada nos sirve que se establezcan leyes sino van acompañadas de una sanción, sino existieran las sanciones en los códigos estatales después de definidos los delitos estaríamos hablando de la nada jurídica de nada sirve dictar leyes sino van acompañadas de sus respectivas sanciones.

Para estudiar el concepto de leyes contenido en el artículo 14 constitucional, desde el punto de vista material se Consideran como leyes tanto las leyes didácticas por el Poder Legislativo, como los reglamentos emanados del Ejecutivo, con tal que gocen de abstracción y generalidad. La prevención de que sean dictados con anterioridad al hecho, no hace más que repetir la prohibición de aplicar retroactivamente las leyes, ya habíamos comentado que para que la autoridad pueda privar al gobernado de alguno de los bienes jurídicos tutelados en el artículo 14 constitucional, deben aplicarse las leyes vigentes en el momento en el que se le vaya a privar al gobernado de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 constitucional.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trate. Para efecto de estudiar la garantía que consagra el artículo 14 constitucional párrafo tercero debemos recordar primero “el principio de nulla poena, nullum delictum sine lege”; Es decir, no hay delito sin pena; Antes de entrar al estudio debemos definir el concepto delito deriva del verbo latino delinquere, que significa abandonar, apartarse de buen camino, alejarse del camino señalado por la ley; el delito en el Derecho Positivo Mexicano artículo 7 del Código Penal para el D. F.

aplicable para toda la República en materia federal define al delito como: Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. Si el delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales, entonces en este orden de ideas, y relacionándolo con la garantía objeto de estudio podemos afirmar que por ningún motivo se puede sancionar, imponer una pena cuando no este prevista por la ley, si la ley no la contempla no se puede imponer pena alguna cuando la conducta del sujeto no esté prevista como delito. Enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

La legalidad es un valor que se reitera en el ordenamiento constitucional en sus artículos 14, 16 y 31, fracción IV de la Constitución.

Este principio, aplicado al campo tributario, nos permite afirmar que las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, cuidando la correcta aplicación de la misma, para evitar el abuso o desvío de poder, la desproporción, la arbitrariedad, y la injusticia en el perjuicio de los contribuyentes, pues estamos ante un principio de seguridad jurídica.

La SCJN, se ha pronunciado en el sentido de que la garantía de legalidad implica que, la autoridad al actuar debe aplicar las disposiciones específicas en cada caso concreto, de manera que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la manera de contribuir, estos son los límites de su obligación.

Así en la jurisprudencia titulada: Impuestos, principio de legalidad que en materia consagra la Constitución Federal, dice:

“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por los diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, la que determina los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca... a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria, de los gobernados del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, siendo que ello satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar”.

Las contribuciones deben ser establecidas en ley por el Poder Legislativo, y sus elementos, objeto, sujeto, base, tasa, tarifa, exenciones, sanciones y beneficios deben señalarse en ordenamientos aplicables, pues, es deber del legislador señalar como se va a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, emitiendo normas jurídicas eficaces y practicables.

Como había anunciado en complemento de lo de antes estudiado, es importante referir que nuestro ordenamiento constitucional presenta en las bases que da nuestro sistema jurídico, otros principios que permiten resolver con respaldo constitucional, diversos aspectos de relevancia en materia fiscal.

Bajo esta línea de pensamiento, dentro de los principios que se derivan de los preceptos constitucionales que consagran las garantías individuales relacionados con la materia fiscal, encontramos los siguientes numerales:

El artículo 5 establece la Garantía del Trabajo, esta consiste en que a ninguna persona se le podrá impedir que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos así como que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento.

Algunos tratadistas, interpretando lo dispuesto por el numeral que se comenta, en la parte que dispone que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales, han llegado a sostener que las leyes fiscales que imponen obligaciones a terceros, como la de retener impuestos, llegando al extremo de sancionar a quien no las cumpla correctamente, son inconstitucionales por violentar precisamente el artículo 5 constitucional, puesto que la obligación se impone sin el consentimiento del gobernado y sin retribución alguna, aduciendo que, como dicha obligación no se encuentra establecida como salvedad en el numeral en comento, es de sostenerse válidamente que la obligación fiscal relativa es inconstitucional.

A este respecto, yo difiero porque al constituir la retención de impuestos, uno de los medios indispensables para la recaudación debe estimar que la obligación fiscal relativa está comprendida dentro de la genérica contributiva, que a cargo de los mexicanos establece el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Suprema, no actualizándose por consecuencia la inconstitucionalidad alegada.

El artículo 8 constitucional, consagra la garantía conocida como el derecho de petición, la cual consiste en que toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Se menciona esta garantía porque la misma ha tenido una proyección particular en materia fiscal, desde el momento en que el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, preceptúa que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, previendo que transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer contra tal negativa los medios de defensa que la ley previene.

Lo anterior se señala, sin dejar de mencionar que el derecho de petición es técnicamente diferente a la negativa ficta, porque esta surgió como resultado de aquel, aunque sólo referida a las materias fiscales que pueden ser impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación y no por el silencio sobre todas las peticiones no atendidas por las autoridades fiscales, que en su caso son reclamables en vía de amparo directo.

El artículo 14, al que ya he hecho mención en cuanto a la legalidad, contiene otros principios fundamentales como son:

- 1.- El principio de no dar efecto retroactivo a ninguna ley en perjuicio de persona alguna.

2.- El principio de juicio previo a cualquier privación de la vida, propiedades, posesiones o derechos.

Ahora bien, analizando el primero de estos principios, el consistente en no dar efecto retroactivo a ninguna ley en perjuicio de persona alguna, tenemos que en el campo del Derecho Fiscal, según lo explica el maestro Ernesto Flores Zavala, las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que se realiza con posterioridad a su entrada en vigor, desprendiendo de ello que si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación anterior, la misma será una ley retroactiva.

Este pensamiento, en resumen, nos deja ver que en materia tributaria no es dable invocar la teoría de los derechos adquiridos frente a la actividad impositiva del Estado, puesto que la misma se formuló a efecto de regular relaciones del Derecho Privado, influida por el principio de la autonomía de la voluntad y de su supremacía sobre la ley, que sirve de base en dicha rama del Derecho Privado a los preceptos que norman los contratos celebrados entre particulares, lo podemos ilustrar con el texto de la Tesis Jurisprudencial número 229, sustentada por la Segunda Sala de la SCJN que a la letra dice:

“Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retractarse y es legítima a la facultad del Estado de cambiar las bases de la tribulación, la justicia de tal retroactividad, sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar, que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los contribuyentes han de cubrir

por el tiempo anterior a la entrada en vigor de la nueva ley, la diferencia que resulte entre lo impuesto que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo”.

Bajo este orden de ideas, bien podemos decir que para evitar la retroactividad en materia fiscal en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación de 1981, se instituyó que las contribuciones se determinen de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, sin perjuicio de que les serían aplicables las normas sobre procedimiento que se expidieran con posterioridad, mandato legal éste que a la fecha está vigente.

El segundo principio, mejor conocido como Garantía de Audiencia Preceptúa el artículo 14 de nuestra ley fundamental en la parte que nos interesa, que nadie podrá ser privado de la vida, la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedido con anterioridad al hecho.

#### 4.3. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN LA JURISPRUDENCIA:

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

VII, Enero de 1991

Página: 296

JURISPRUDENCIA, CONCEPTO DE. La jurisprudencia tiene facultades integradoras y va más allá de la norma, es decir, la verdadera jurisprudencia es aquella complementaria o integradora de las situaciones que no previó el legislador, adecuando

la norma al caso concreto, toda vez que en muchas ocasiones las circunstancias de hecho están dando opciones distintas a lo establecido en un precepto legal.

La Suprema Corte y los tribunales, al fijar un criterio en una tesis jurisprudencial, estudia aquellos aspectos que el legislador no precisó, e integra a la norma los alcances que, no contemplados en ésta, se producen en una determinada situación.

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 399/90. María Lourdes Monroy y otro. 7 de noviembre de 1990. Unanimidad devotos. Ponente: Ignacio Patlán Romero. Secretaria: Ma. del Carmen Prado Carrera.

Número de registro del IUS de la SCJN: 183,029

Tesis aislada

Materia(s): Común

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVIII, Octubre de 2003

Tesis: IX.1o.71 K

Página: 1039

JURISPRUDENCIA. CONCEPTO, CLASES Y FINES. La jurisprudencia es la interpretación de la ley, de observancia obligatoria, que emana de las ejecutorias que pronuncia la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en Pleno o en Salas, y por los Tribunales Colegiados de Circuito. Doctrinariamente la jurisprudencia puede

ser confirmatoria de la ley, supletoria (sic) e interpretativa. Mediante la primera, las sentencias ratifican lo preceptuado por la ley; la supletoria colma los vacíos de la ley, creando una norma que la complementa; (sic) mientras que la interpretativa explica el sentido del precepto legal y pone de manifiesto el pensamiento del legislador. La jurisprudencia interpretativa está contemplada en el artículo 14 de la Constitución Federal, en tanto previene que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley; y la jurisprudencia tiene una función reguladora consistente en mantener la exacta observancia de la ley y unificar su interpretación, y como tal, es decir, en tanto constituye la interpretación de la ley, la jurisprudencia será válida mientras esté vigente la norma que interpreta.

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

DOCUMENTOS, DESECHAMIENTO DE LA DEMANDA FISCAL POR OMISIÓN DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 209, DEL CÓDIGO TRIBUTARIO FEDERAL, AL NO INFRINGIR LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. Si bien es cierto que el artículo 14 constitucional, entre otras garantías a los gobernados, consagra la de audiencia previa a cualquier acto de privación de derechos, y que entre los elementos que integran dicha garantía destaca la de juicio que comprende no sólo al proceso judicial sino también al procedimiento administrativo, que se traduce en la acción o derecho para acudir ante los tribunales; también cierto resulta que el ejercicio de esa acción debe ser cumpliendo los requisitos que las leyes procedimentales de la materia exijan (formalidades esenciales del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad). Asimismo, durante los procesos judiciales como los procedimientos administrativos, existen actos intraprocesales que se van dando según

se agotan o precluyen las diferentes etapas del procedimiento, en las cuales sería inconducente otorgar la garantía de audiencia previa a su preclusión o agotamiento ante la inobservancia de la ley por parte del litigante, en el cumplimiento de términos y requisitos, que no ajusta su actuación a las formalidades esenciales del procedimiento. Ahora bien, si el particular acude ante el Tribunal Fiscal de la Federación en demanda de juicio anulatorio, pero omite adjuntar a la misma copias suficientes para el traslado a las partes y para el titular a que se refiere la fracción III del artículo 198, del ordenamiento tributario federal, tal y como lo exige el artículo 209 cuestionado; es evidente que ante esa conducta procesal que no es más que el resultado del deficiente ejercicio del derecho de acción, debe tenerse por no presentada la demanda de juicio anulatorio, sin que con ello se pueda decir que tal determinación contravenga la garantía de audiencia.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 144/92. Industria Constructora Independiente, S. A. de C. V. 26 de marzo de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.

Octava Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

#### 4.4. LA GARANTÍA DE AUDIENCIA EN MATERIA FISCAL:

Dado que el enfoque de esta exposición es esencialmente fiscalista, encuentro propicia esta ocasión para traerles a cuento, una cuestión muy discutida en antaño que fue la relativa a que si antes de exigirse el pago del gravamen, debía o no otorgarse al interesado la garantía de audiencia, a lo que por toda respuesta, en jurisprudencia definida, el pleno de la SCJN, determinó que en materia impositiva no era necesario que la garantía de audiencia fuera previa, habiendo sostenido que al tener el gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no era necesario cumplir con dicho derecho establecido en el artículo en comento, debido a que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, siendo por consecuencia, siempre posterior a la aplicación del impuesto, la garantía de audiencia otorgada a los contribuyentes, por haberse considerado que era entonces cuando se generaba la posibilidad de que los interesados impugnaran, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, bastando por tanto con que la ley otorgara a los contribuyentes el derecho a combatir la aplicación del gravamen una vez que el mismo se hubiese determinado, para que de esa manera se cumpliera con la garantía fundamental que ahora analizamos, criterio que comparto sin reservas, por el interés público que

sustenta la aplicación de los gravámenes y porque estos no los establece la voluntad de cualquier autoridad sino el poder legislativo representante del pueblo. Ahora bien, por lo que respecta concretamente al cobro de las contribuciones, también surgen las siguientes interrogantes:

El procedimiento económico coactivo, que es el que sigue el fisco federal en contra de los contribuyentes cuando no enteran voluntariamente algún crédito fiscal a su cargo ¿es violatorio de lo establecido en este párrafo del artículo 14 constitucional de juicio previo?

De igual modo y dado que el Estado no demanda al contribuyente cuando éste le adeuda un crédito fiscal, sino que inicia en su contra el procedimiento administrativo de ejecución, ¿con ello se viola también la garantía del artículo 17 constitucional, en el que se consagra que nadie puede hacerse justicia por sí mismo?

En relación con el primer punto se han sustentado diversos argumentos tanto a favor, como en contra, sosteniéndose respectivamente la constitucionalidad, siendo mi opinión, que el procedimiento relativo es perfectamente constitucional, razón por la que en esta oportunidad, tan sólo me referiré a los criterios sostenidos por nuestra máxima casa de justicia, en pro del procedimiento que nos ocupa.

A) El pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, la cual es atender los servicios públicos y para que estos sean efectivos, el Poder Ejecutivo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias para allegarse a los recursos económicos

suficientes, sin tener que pedir auxilio a los otros Poderes, ya sea el Legislativo o el Judicial.

B) Existen tres disposiciones constitucionales que apoyan la legalidad del procedimiento administrativo de ejecución, las cuales son:

La contienda en el artículo 22, párrafo segundo de nuestra Carta Magna, al que me he referido antes, al disponer:

“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 la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, pago de impuestos o multas...”

Por su parte la fracción VII del artículo 73 constitucional, faculta al congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y en su fracción XXX faculta al poder legislativo para expedir todas las leyes que sean necesarias, a fin de hacer efectivas las facultades que le han sido otorgadas, entre las que se encuentra la establecida en la fracción antes comentada.

En las relacionada circunstancias, la Carta Magna autoriza al Congreso de la Unión para crear las leyes necesarias a fin de hacer efectivas las facultades que le han sido otorgadas, es ahí donde encontramos la justificación de la existencia de un ordenamiento legal, en el que se regula la forma en la que se debe hacer efectiva la facultad económica coactiva en materia fiscal federal, como lo es la expedición del Código Fiscal de la Federación.

#### 4.5. REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE EN LA GARANTÍA DE

##### AUDIENCIA:

El artículo 14 constitucional prevé lo que se conoce como garantía de audiencia, la cual consiste en que los gobernados no pueden ser privados de la vida, de la libertad, de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento; de ahí que dicha garantía constituya el principal instrumento de defensa que tiene el gobernado frente a actos de cualquier autoridad que pretendan privarlo de los bienes referidos y, en general, de todos sus derechos.

En relación con lo descrito, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha considerado que el punto medular de la garantía de audiencia se encuentra en las formalidades esenciales del procedimiento, las que han sido definidas en la jurisprudencia número 47/95, publicada en la página 59, tomo II, diciembre, de la Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, que es del tenor siguiente:

"FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. Estas son las que resultan

necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traducen en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado.

## CAPÍTULO 5

### EL REMATE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN:

En el actual apartado se da a conocer un análisis del remate en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en todas sus etapas, así como la subasta en los medios electrónicos de acuerdo al artículo 183 del Código Fiscal de la Federación, el remate en materia fiscal y los supuestos en los que se da.

#### 5.1. EL REMATE O SUBASTA EN LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS ARTÍCULO 183 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:

El precepto 183 del Código Fiscal de la Federación establece que las subastas o remates se realizaran a través de los medios electrónicos en concreto en la pagina de Intranet del Servicio de Administración Tributaria, SAT, donde se establecerá el periodo, el registro de posturas, la convocatoria y la adjudicación de dichos bienes, todo lo cual al amparo de la famosa firma electrónica, teniendo una duración de 8 días de 12:00 p.m. horas del día de inicio y concluye a las 12:00 p.m. horas del día octavo, este precepto pretende modernizar los remates y subastas al amparo de la violación a la garantía de audiencia ya que no se prevé que medidas tomar en caso de que falle el sistema, además de que existe un trato impersonal entre el postor, contribuyente y autoridad derivado de lo anterior a continuación se presenta textualmente el multicitado artículo 183 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que se pueda comprender mejor el presente trabajo de tesis.

Artículo 183: En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el período correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha hora de su recepción.

Cada subasta tendrá una duración de 8 días que empezará a partir de las 12:00 p.m. horas del primer día y concluirá a las 12:00 p.m. horas del octavo día. En dicho período los postores presentarán sus posturas 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 12:00 horas del día de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de 5 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.

## 5.2. EL REMATE, CONCEPTO, SUBASTA, PUBLICACIÓN Y

### ADJUDICACIÓN

Dispone en su artículo 145, el citado Código Tributario que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora “Administración Local de Recaudación”, podrá constituirse en el domicilio del deudor para realizar la diligencia del requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales, el embargo podrá ampliarse en cualquier momento del PAE, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guardia del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuales son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc.

Así como que al terminar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con quien se entendió la diligencia.

Se establece también como ha de procederse si surge un tercero en oposición que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas.

Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación de bienes inmuebles y negociaciones será el valor del avalúo y en los demás casos el valor que de común acuerdo fijen la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo al valor del avalúo.

Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etc.

Fincado el remate y pagado el precio se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: Los gastos de ejecución, los recargos; las multas; y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación se le entrega al deudor, salvo que medie orden de la autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero. Dispone en su artículo 145, el citado Código Tributario que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora "Administración Local de Recaudación", podrá constituirse en el domicilio del deudor para realizar la diligencia del requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales, el embargo podrá ampliarse en cualquier momento del PAE, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales. Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guardia del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuales son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que al terminar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con quien se entendió la diligencia.

Se establece también como ha de procederse si surge un tercero en oposición que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas.

Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación de bienes inmuebles y negociaciones será el valor del avalúo y en los demás casos el valor que de común acuerdo fijen la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo al valor del avalúo. Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etc. Fincado el remate y pagado el precio se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

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

Los gastos de ejecución, los recargos; las multas; y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación se le entrega al deudor, salvo que medie orden de la autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero

### 5.3. EL REMATE EN MATERIA FISCAL:

Para efectos de enajenación en subasta pública, se utilizarán medios electrónicos con el objeto de acrecentar la participación de postores, toda vez que a través de dichos medios es más fácil difundir y ampliar la base de datos del Servicio de Administración Tributaria respecto a las convocatorias de remate, así como de los bienes a rematar. Asimismo, coincide con la facilidad otorgada a los contribuyentes de presentar sus posturas y pujas sin tener que acudir a la oficina ejecutora, pudiendo efectuar los depósitos también mediante transferencia electrónica de fondos. (Artículo 181 CFF).

Esta medida, además de agilizar el remate de bienes embargados, pretende mayor participación, transparencia, y disminuir los gastos de publicación en los periódicos de mayor circulación, facilitando a las autoridades fiscales la recuperación, en el menor tiempo posible, de los créditos exigibles pendientes de cobro. (Artículo 182 CFF), (Artículo 183 CFF), (Artículo 185 CFF) y (Artículo 186 CFF).

## EL EMBARGO EN MATERIA FISCAL:

Es el instrumento jurídico creado por el legislador, como mecanismo tutelar o gerente del interés fiscal ya sea que se encuentre determinado o se presuma.

### TIPOS DE EMBARGO:

En vía de ejecución o embargo dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Es un Acto unilateral imperativo y coercitivo por medio del cual la autoridad competente, busca el aseguramiento del pago de los créditos fiscales determinados no cubiertos en los plazos que señala la ley.

**EMBARGO PRECAUTORIO:** 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.

**EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA:** Es el embargo que se practica únicamente a solicitud del contribuyente sobre bienes que el mismo señale como forma o medio de garantizar el interés fiscal.

## CAPÍTULO 6

### ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

En el actual Capítulo 6 se presenta de forma general un análisis del actual trabajo, formulando las críticas a los remates y una propuesta fundamentada del artículo 183 del Código Fiscal de la Federación, el cual regula las subastas o remates en los medios electrónicos, por ende se pretenden formular las posibles soluciones a fin de regular esta etapa del Procedimiento Administrativo de Ejecución de la forma más correcta, y finalmente se formula una conclusión por capítulo.

#### 6.1. VIOLACIÓN DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA:

A este respecto la Suprema Corte ha establecido la siguiente tesis de jurisprudencia firme: “la falta de emplazamiento legal vicia el procedimiento y viola, en perjuicio del demandado, la garantía de los artículos 14 y 16 constitucionales”.- (S.J.F. Apéndice al Tomo CXVIII, tesis número 426, página, 802).

Pero no obstante que por la existencia legal del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se cumple la garantía individual del juicio previo al acto de privación; debe decirse que dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución no se observa la garantía de audiencia, como se puede estudiar al analizar los artículos 146 al 196 del Código Fiscal de la Federación que lo regulan, y que en ningún momento del procedimiento se le otorga al particular el derecho para ser oído en defensa o sea que se le de la oportunidad de presentar sus excepciones y defensa, ni se le da la oportunidad de aportar pruebas, ya sea por cualquier sistema de comprobación y por

otra parte también se le niega al particular el derecho de alegar en su favor y mucho menos se prevé una resolución que de fin al procedimiento en la que se decida sobre las cuestiones debatidas, previo que como se sabe perfectamente no existe debate, queriendo el legislador salvar su omisión establece recursos administrativos en el Título V Capítulo I del Código Fiscal, contra toda técnica jurídica para impugnar el procedimiento administrativo de ejecución cuya secuela procedimental es inconstitucional, por hacer a un lado los demás elementales principios de justicia ya que además de que el Estado es Juez y Parte, se le niega al particular todo derecho a defensa.

## CONCLUSIONES:

Derivado del contenido del artículo 183 del Código Fiscal se advierte que existe una carencia en cuanto a la garantía ya que este precepto no regula correctamente el procedimiento sobre la audiencia y subasta de remate, ya que el legislador al regular este procedimiento omitió contemplar la multicitada garantía de audiencia. Y pretendió subsanar su error concediendo al particular hacer uso de los recursos previstos en el código fiscal. Por lo que es conveniente aplicar lo expuesto en mi propuesta a fin de que se regule correctamente la fundamental garantía de audiencia para que se le de la oportunidad al particular de defender sus derechos ante la autoridad fiscal compareciendo personalmente.

Para concluir de forma general es necesario recalcar que desde la prehistoria ya el hombre primitivo pensaba en los impuestos y de alguna forma los imponía a la par de los fenómenos religiosos que han influido en las diversas culturas ya que desde la antigüedad hasta la época actual se sigue pagando tributo a un ser supremo llamado Dios, al que hay que ofrecer el 10% de nuestras ganancias

Así por ejemplo en las primeras civilizaciones como la Egipcia ya existían los tributos al faraón. Por ende nuestro sistema fiscal ha buscado tomar lo mejor de los distintos sistemas y aplicarlo a la realidad fiscal que vivimos, aunque con tendencia a la cultura fiscal europea concretamente al sistema Francés.

Es imprescindible señalar la influencia que ha tenido la cultura romana para el origen y desarrollo de las bases de regulación tributaria sobre todo durante el imperio

se establecieron términos tributarios universales así por ejemplo el Emperador Augusto cobro el 1% por negocios globales

Así en el sistema feudal de la Edad media, el señor feudal propietario de grandes extensiones territoriales, le imponía a sus siervos dos tipos de contribuciones o impuestos de tipo Económico y Personal, en cuanto a este ultimo era el prestar el servicio militar al señor Feudal así como a cultivar tierras del feudo.

En el México antiguo en la época de la colonia, siendo el pueblo azteca el que estableció a través del los Calpixques identificados con la gran Tenochtitlan, portaban una vara y un abanico establecieron los impuestos ordinarios y extraordinarios en un principio los impuestos eran en especie y posteriormente evolucionaron hasta llegar al canje de tributos en dinero o monedas con la llegada de los Españoles.

En nuestro país han existido una variedad múltiple de impuestos así como el Impuesto de Almirantazgo que pagaban los barcos al llegar a puertos mexicanos, el impuesto de lotería, el de alcabala que era un impuesto que se cobraba por pasar mercancía de un puerto a otro, etc.

Es importante para tener una visión más clara de nuestro actual derecho tributario definirlo y entenderlo el llamado derecho fiscal o tributario, es entendido como un conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos, y contribuciones especiales, a la relaciones jurídicas accesorias y principales entre el gobierno y sus gobernantes, esta definición es bastante clara aunque el derecho financiero lo defina más ampliamente al derecho fiscal.

En otro sentido es importante entender y comprender la estructura y funcionamiento del órgano estatal encargado de cobrar los impuestos o tributos y dicho órgano es la Secretaría de Hacienda y crédito Público a través de un órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria el cual tiene la responsabilidad absoluta de recaudar los impuestos para que el Estado cumpla con sus fines primordiales que es lograr el bien general a través de los recursos que obtenga y aplique a favor de la nación.

A la par de los mencionados organismos existen otros que de igual forma son importantes por su labor como lo es el Caso del instituto Mexicano del seguro Social y el Infonavit, órganos fiscales autónomos responsables de realizar el cobro de impuestos, multas y derechos entre otros en la relación que se da entre el capital y el trabajo.

En cuanto al capítulo relativo a los elementos que conforman la relación jurídico tributaria estos son el Estado y los particulares, los últimos como sujetos pasivos en virtud de ser los deudores de créditos fiscales a favor del Estado, y los sujetos activos que son los acreedores del particular o gobernado deudor del crédito dichos sujetos son el Municipio, El Estado y la Federación. Estos órganos realizan la función tributaria de forma coordinada teniendo derecho a percibir un porcentaje del cobro de dichos impuestos de acuerdo al nivel y categoría, Federal, Estatal o Municipal.

Para que el Estado ejerza sus funciones como ente fiscalizador es necesario que se den los hechos imponible y generador que son los que determinan los créditos

fiscales a favor del Estado para que este los haga exigibles a través del procedimiento económico coactivo denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Así el particular se coloca en diferentes hipótesis y supuestos como sujeto de obligaciones fiscales tiene la obligación fiscal de Pago, de Dar, de Hacer es decir presentar sus declaraciones e inscribirse en el R.F.C. así como lo determina el artículo 4 del código fiscal.

El PAE, es el Procedimiento económico coactivo a través del cual la autoridad fiscal hace exigible el pago por parte del contribuyente de créditos fiscales a su favor, este se realiza observando las etapas básicas que son El Requerimiento de Pago, Embargo a Negociaciones y el Remate.

Es importante señalar que la autoridad fiscal como toda otra autoridad debe en dicho procedimiento actuar conforme al artículo 14 y 16 constitucionales respetando las formalidades esenciales del procedimiento, aunque la jurisprudencia argumenta que en materia fiscal no opera la garantía de audiencia, en virtud de que el Estado requiere de Ingresos y su exigencia no puede esperar a todo un proceso que sería tardado y en perjuicio de los intereses de la nación.

Finalmente es importante subrayar que el citado precepto 183 del Código Fiscal de la federación que regula los remates o subastas vía medios electrónicos no prevé un trato personal entre las partes sino un trato impersonal que redundaría en que tanto el registro de posturas, pujas, convocatoria y remates se realicen vía medios electrónicos, sin tomar en cuenta que ocurriría si hubiera una falla en el sistema electrónico o

concretamente en la pagina del Intranet del Servicio de Administración Tributaria, esto en perjuicio de los postores, y el contribuyente.

## PROPUESTA:

En virtud de lo que disponen los artículos del 173 al 196-B del Código Fiscal de la Federación, y en particular de los preceptos 173, 176, 178, 181, 182, **183**, 184, 191, 192, del Código Fiscal de la federación, y de la exposición que se ha realizado en el cuerpo de la presente tesis se propone lo siguiente: un remate dentro Procedimiento Administrativo de Ejecución, en el cual se cumpla con los siguientes aspectos, siendo el procedimiento de la siguiente forma:

### PROCEDIMIENTO A REALIZAR EN EL REMATE O SUBASTA:

Que la diligencia para la convocaría se celebre o realice por el Jefe de la Oficina Exactora o la Administración Local de Recaudación notificando y citando en sus oficinas al Contribuyente embargado y se señale día y hora para la subasta publicando la convocatoria a partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base y quede firme el avalúo en los términos del artículo 175 y 176 del Código Fiscal de la Federación y se publique la convocatoria en lugares visibles de la oficina ejecutora, en la pagina electrónica del SAT, en el diario de mayor circulación y en lugares públicos.

SE DEBE LEVANTAR UN ACTA CIRCUNSTANCIADA UNA VEZ CONCLUIDO EL REMATE DONDE SE HAGAN CONSTAR LOS HECHOS OCURRIDOS DURANTE LA SUBASTA:

Al final una vez concluida la subasta o remate se debe levantar un acta circunstanciada donde se hagan constar los hechos ocurridos en la subasta, haciendo constar, el lugar, la fecha, la hora de inicio y de conclusión, debe firmarse en forma

tripartita llevando impresos el nombre y la firma del postor adjudicado o enajenante, el nombre y firma del Jefe de la Oficina Ejecutora, el nombre y firma del contribuyente ejecutado y de 2 testigos de asistencia que participaron en el acto, ya que actualmente únicamente la firman la autoridad ejecutora, los testigos, y un interventor del órgano interno de control del SAT, o un representante de la Secretaría de la Función Pública, además se debe señalar detalladamente como se realizó la subasta, y la forma en que se adjudicó el bien o bienes rematados, si el contribuyente embargado propuso o no un comprador y/o si renunció expresamente a tal derecho.

QUE SE PREVEAN POSIBLES FALLAS EN LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS Y QUE SE CONTEMPLÉN OTROS MEDIOS ALTERNOS PARA REALIZAR LOS REMATES O SUBASTAS:

Derivado de lo previsto en los artículos del 173 al 196-B que prevé los remates a través de medios electrónicos, concretamente en la página electrónica del servicio de Administración Tributaria SAT, se observa claramente una laguna legal ya que el legislador al regular los remates en los medios electrónicos no previó las posibles fallas en los sistemas de cómputo del SAT, o en su Servidor principal, ya que por ejemplo en el caso de que alguna persona esté registrando en ese momento alguna postura legal no se prevé la forma de salvar los datos capturados hasta ese momento, o peor aún si está a punto de concluir el periodo de subasta de 8 días, si se está en el 8º. Día y falta una hora para cerrar la subasta, que ocurre si aún en esa etapa existen postores registrando sus ofertas o pujas en la página electrónica del SAT, y por otro lado el precepto número 174 del actual Código Fiscal de la Federación, el cual a la letra dice: Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública

que se llevará a cabo a través de medios electrónicos. Aquí la gran pregunta que espera respuesta es: Cuales son los casos que este código autoriza para que las enajenaciones o subastas se realicen fuera de los medios electrónicos? ya que no existe un procedimiento mixto que prevea que un procedimiento de subastas inicie en medios electrónicos y concluya por causas de fuerza mayor de forma física, que desde mi punto de vista es más seguro ya que existe una interrelación al existir un trato personal entre las partes, ya que a través de la página electrónica del SAT, existe un trato impersonal entre las partes.

#### QUE SE PREVEAN MECANISMOS ALTERNOS A LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA COMO MEDIOS DE IDENTIFICACIÓN ELECTRÓNICA:

Derivado de un exhaustivo análisis al precepto 181 párrafo I del actual Código Fiscal de la Federación el cual señala que: las posturas legales deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas. En este sentido el legislador omitió claramente el hecho de que no todos los ciudadanos interesados en adjudicarse algún bien subastado no cuentan en muchos casos con un equipo de computo conectado a Internet, ni el manejo adecuado del mismo, ni mucho menos cuentan en su gran mayoría con la firma electrónica avanzada, razón por la cual se les deja en desventaja frente a otros ciudadanos o incluso contribuyentes, que si cuentan con ella razón por la cual se propone otro mecanismo o medio de identificación electrónica que no deje en desventaja a la gran mayoría de ciudadanos, por lo que se

propone se enliste un 4º párrafo final donde se describa detalladamente otros medios alternos de identificación electrónica más fáciles y accesibles para los postores.

PARA PROCEDER A LOS REMATES O SUBASTAS SE DEBE ESTABLECER UN PLAZO PARA QUE EL EMBARGADO PROPONGA COMPRADOR:

Derivado de un cuidadoso análisis realizado al artículo 173 Fracción III del actual Código Fiscal de la Federación, el cual regula lo relativo a los casos en los que procede la enajenación de bienes embargados, lo cual refleja un claro vacío legal ya que la fracción III, del citado precepto 173 señala que la enajenación procede cuando el embargado no proponga comprador en el plazo a que se refiere la fracción I del vigente artículo 192 del multicitado código, por lo que si se consulta dicho numeral, en realidad no señala un plazo, sólo señala de forma escueta y vaga que los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate cuando: el embargado proponga comprador antes del día que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se venda cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

EN LA CONVOCATORIA DEBERÁ SEÑALARSE ADEMÁS DE LOS BIENES A REMATAR, EL VALOR BASE, LOS REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LOS POSTORES, TAMBIÉN DEBE SEÑALARSE LA DURACIÓN DEL REMATE, EL DÍA Y HORA DE INICIO Y TÉRMINO:

De lo señalado en el numeral 176 Párrafo 2º. Se advierte un vacío legal ya que menciona que la convocatoria se dará a conocer en la página electrónica del SAT, y en la misma se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor base para su

enajenación, los requisitos que deben cumplir los postores para concurrir a la subasta, pero se omite indicar la duración del remate, el día y hora de inicio y término.

QUE NO SE PERMITA AL POSTOR REMATAR PARA UN 3º. SI NO CON PODER GENERAL O ESPECIAL PARA EL CASO:

Que no se permita al postor adjudicar bienes embargados para terceros excepto cuando presente carta poder general o especial para el caso, quedando prohibido hacer postura declarando después el nombre de la persona a favor de quien se hizo la postura o el remate en su caso.

LA AUTORIDAD EJECUTORA DEBE CONCEDER AL COMPRADOR PROPUESTO POR EL EMBARGADO FACILIDAD PARA ENAJENAR EL BIEN EMBARGADO EN UNA SOLA EXHIBICIÓN O EN PAGOS DIFERIDOS:

Se debe prever en el numeral 178 en un 2º. Párrafo donde mencione que si el Comprador propuesto por el Embargado no cuenta con la cantidad total del importe del bien subastado, puede solicitar ante el jefe de la oficina ejecutora el pago del bien embargado, enajenando dicho bien en plazos y pagos diferidos.

QUE SE SEÑALE PUNTUALMENTE EN QUE CASOS EL POSTOR INCUMPLE CON LAS OBLIGACIONES CONTRAÍDAS PARA QUE PIERDA EL IMPORTE DEL DEPÓSITO:

Derivado del análisis realizado al artículo 184 del Código Fiscal de la Federación el cual señala que en caso de que el postor a favor del cual se hubiere fincado el remate no cumpla con las obligaciones contraídas y las que este código señala perderá

el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato a favor del fisco federal. Se nota claramente una omisión legal ya que no se señalan con detalle cuáles son las obligaciones contraídas por el postor adjudicado, que no cumple razón por la cual se hace necesario que se señalen en un 2º. Párrafo del artículo 184 del Código Fiscal de la Federación las obligaciones contraídas por el postor que enajene los bienes rematados o subastados.

QUE SE CONTEMPLE LA POSIBILIDAD DE QUE EN CASO DE QUE EN UNA 2ª. ALMONEDA NO SE ADJUDIQUEN LOS BIENES SUBASTADOS, SE TOME EN CUENTA A UN 3º. COMPRADOR QUE SEA PROPUESTO POR EL CONTRIBUYENTE EMBARGADO:

En el caso del numeral 191 párrafo III, del Código Fiscal de la Federación es conveniente que en caso de que se haya realizado una segunda almoneda y no se pudiera fincar el remate, en esta hipótesis la autoridad le de la opción de enajenar los bienes a un comprador propuesto por el contribuyente embargado para que este se pueda adjudicar dichos bienes.

## BIBLIOGRAFÍA

1. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. (2001).

“Las Garantías Individuales”

Editorial Porrúa. 34ª. Edición, México.

2. DE LA GARZA, Sergio Francisco. (1994) (2002).

“Derecho Financiero Mexicano”

Editorial Porrúa. 24ª. Edición, México.

3. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. (1991).

“Principios del Derecho Tributario”

Editorial Limusa 3ª. Edición, México.

4. DINO, Jarach, (1943)

“Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”

Editorial Revista de Jurisprudencia Argentina. Buenos Aires.

5. CARRASCO IRIARTE, Hugo. (2003).

“Derecho Fiscal Constitucional”

Editorial Colección de Leyes Comentadas, 2ª. Edición. México.

6. FRAGA, Gabino. (2002).

“Derecho Administrativo”

Editorial Porrúa. 42ª. Edición, México.

7. LOMELI CERREZO, Margarita. (1998).

“Derecho Fiscal Represivo”

Editorial Porrúa. 3ª. Edición, México.

8. LUQUI, Juan Carlos (1989)

“La Obligación Tributaria”

Editorial De palma. Buenos Aires Argentina.

9. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. (1998).

“Derecho Fiscal”

Editorial. Harla, 2ª. Edición México.

10. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. (2000).

“Derecho Fiscal Mexicano”

Editorial Cárdenas, 12ª. Edición, México.

11. SERRA ROJAS, Andrés. (1996).

“Derecho Administrativo”

Editorial, Porrúa, 17ª. Edición. México.

## BIBLIOGRAFÍA COMPLEMENTARIA

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ACTUALIZADA AL AÑO 2006. EDITORIAL CUADERNOS DE DERECHO.

2. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ACTUALIZADO AL AÑO 2003, 5ª. EDICIÓN, EDITORIAL TAXXX, "PRATI AGENDA TRIBUTARIA".

3. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ACTUALIZADO AL AÑO 2004, 52ª. EDICIÓN, EDITORIAL CUADERNOS DE DERECHO.

4. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ACTUALIZADO AL AÑO 2006, 8ª. EDICIÓN, EDITORIAL TAXXX, "PRATI AGENDA TRIBUTARIA".

5. JURISPRUDENCIA ACTUALIZADA AL AÑO 2006, FUENTE SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

6. LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACTUALIZADA AL AÑO 2006, 8ª. EDICIÓN, EDITORIAL TAXXX, "PRACTI AGENDA TRIBUTARIA"

7. REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO ACTUALIZADA AL AÑO 2006, 8ª. EDICIÓN, EDITORIAL TAXXX, "PRACTI AGENDA TRIBUTARIA"

8. REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACTUALIZADO AL AÑO 2006, 8ª. EDICIÓN, EDITORIAL TAXXX, "PRACTI AGENDA TRIBUTARIA".