



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
"ARAGÓN"**

**“ANÁLISIS SOBRE LA CONTRADICCIÓN
EN LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 131
Y 144 SEGUNDO PÁRRAFO DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

T E S I S

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

P R E S E N T A:

GUADALUPE DELIA VELÁZQUEZ REYES.

**ASESOR:
LIC. AGUSTÍN TREJO ALCÁNTARA.**

NEZAHUALCÓYOTL, ESTADO DE MÉXICO

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.

DEDICATORIAS Y AGRADECIMIENTOS

A DIOS

Por el simple hecho de haberme dado el regalo de la vida...porque día a día estás presente en mi mente y en mi corazón, gracias Señor.

A MIS PADRES ANGÉLICA LUCÍA Y HONORIO

Mamá, porque desde pequeña me encaminaste ha estudiar una carrera profesional, pero sobre todo por ser mi guía en este sendero de la vida por ser mi amiga, por tu gran cariño y apoyo... digna de toda mi admiración y respeto...gracias mami.

Papá, por tus sabios consejos, por tus enseñanzas, tú cariño y por proveerme de todo lo necesario para ser una estudiante universitaria...gracias papi

Si Dios me concediera la oportunidad de volver a nacer no dudaría ni un solo segundo en volver a elegirlos como mis amados padres.

A MIS HERMANOS

Fredi, siempre has sido un ejemplo a seguir y aunque tarde nunca he dudado en seguir tus pasos, gracias por tus consejos; en momentos de tristeza me di cuenta que no hay cariño semejante al de un hermano... ¡te quiero mucho!

Toñito, porque siempre me has alentado con tus palabras y ¿por que no? también con tus regaños en momentos de desolación has estado ahí! gracias hermanito.

A MIS TÍOS

Efrén y Helio no existen palabras para agradecer todo su apoyo y cariño, en las buenas y en las malas sin condición alguna han estado ahí... ¡Dios bendiga toda su bondad!

A MI ABUELITA

De quien he recibido consejos y opiniones de lo que pudiera ser lo mejor para mí, por tu gran apoyo y ayuda para hacer realidad este sueño, por toda esa ternura y a la vez gran fortaleza que siempre me has transmitido, que Dios te bendiga y te conserve sana y con vida mi güelita.

A MIS AMIGOS

A todos ustedes que han compartido al lado de esta servidora penas, tristezas, fracasos pero también alegrías, triunfos y logros y de quienes he recibido siempre un abrazo, una palmada o un apretón de manos apoyo y fraternidad...sí ustedes.

A MI ASESOR LIC. AGUSTÍN TREJO ALCÁNTARA

Mil gracias por ser mi guía en este trabajo de investigación y por todas las facilidades otorgadas.

LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA (Profa. Conchita)

Gracias por todo el apoyo brindado.

LIC. ARTURO FABBRI ROVELO

Gran amigo y colega, ejemplo a seguir en esta hermosa carrera profesional. Gracias por todo su apoyo y ayuda absolutos.

EN MEMORIA DEL LIC. YULIK BARRIENTOS SOLIS

Mi querido profesor de quien adquirí el gusto por el Derecho Fiscal y de quien siempre recibí una sonrisa, apoyo y muchos conocimientos, que en paz descance.

EN MEMORIA DE MI QUERIDO TÍO CANDIDO VELÁZQUEZ SÁNCHEZ

En dondequiera que estés, te llevo dentro de mi corazón, te echo mucho de menos pero sé que compartirías conmigo este logro, tengo la plena seguridad de que el día de mi examen profesional estarás conmigo.

A MI AMADA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Gracias mi linda escuela fue un enorme orgullo pertenecer a la máxima casa de estudios en la FES Aragón como universitaria, el siguiente paso es el postgrado.

A MI AMADA INSTITUCION LABORAL EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Parte fundamental y primordial en mi formación como profesionista, en particular a mis queridos compañeros que comparten este logro conmigo, pero muy especialmente agradezco a:

L.C. Lizandro Núñez Picazo con quien me inicié en ese proceso ambicioso de cambio en el Servicio de Administración Tributaria;

C.P. Abraham Arciniega Camarena por inyectar ese espíritu de preparación continua, por sus orientaciones y por todo su apoyo.

Lic. María Félix Hernández Núñez, excelente ejemplo de empeño, sabiduría y preparación, a seguir sus pasos.

Con cariño a mi jefe el Sr. Rafael Díaz de León Luévano por toda su comprensión, apoyo y facilidades otorgadas.

“ANÁLISIS SOBRE LA CONTRADICCIÓN EN LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 131 Y 144 SEGUNDO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”

INDICE

	Pág.
INTRODUCCIÓN	
CAPITULO I “PANORAMA GENERAL”	10
1. MARCO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES	10
1.2 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.....	11
1.2.1 LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	13
1.2.2 EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	19
1.2.3 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.....	23
1.3 LA OBLIGACIÓN DE LOS MEXICANOS DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO.....	26
1.4 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	27
1.4.4 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO	32
1.4.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	36
1.4.6 PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	38
1.4.7 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	41
CAPITULO II “GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL”	43
2 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.	43
2.1 CONCEPTO DE GARANTÍA	53
2.2 LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.	55
2.2.1 PROCEDENCIA DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.	58
2.2.2 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.....	64
2.2.3 REQUISITOS DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.....	77

<u>CAPITULO III “EL RECURSO DE REVOCACIÓN”</u>	96
<u>3 EL RECURSO ADMINISTRATIVO</u>	96
<u>3.1 NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO</u>	96
<u>3.2 ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO</u>	103
<u>3.3 EL RECURSO DE REVOCACIÓN</u>	107
<u>3.3.1 PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN</u>	109
<u>3.3.2 REQUISITOS</u>	113
<u>3.3.3 OFRECIMIENTO Y VALORACIÓN DE PRUEBAS</u>	115
<u>3.3.4 RESOLUCIÓN</u>	117
<u>3.4 NEGATIVA FICTA</u>	134
<u>4 CAPITULO IV “PLANTEAMIENTOS JURÍDICOS”</u>	141
<u>4.1 INCONGRUENCIA DERIVADA DE LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 131 Y 144 SEGUNDO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN</u> ..	141
<u>4.2 ES NECESARIO GARANTIZAR EN FORMA INMEDIATA EL INTERÉS FISCAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN</u>	160
<u>4.3 ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN O PROPUESTA</u>	165
<u>5 CONCLUSIONES</u>	168
<u>BIBLIOGRAFÍA</u>	

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene por objeto llevar a cabo un análisis jurídico respecto a lo establecido en los artículos 131 y 144 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que en el primer artículo señalado se refiere que el término con el que cuenta la autoridad para efectos de dictar y notificar resolución respecto de la interposición del recurso de revocación, es de tres meses contado dicho término a partir de la interposición de éste y; por otra parte en el segundo párrafo del artículo 144 se establece que el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses contados a partir de la interposición del recurso de revocación.

Lo anterior desde mi particular punto de vista se considera un tanto incongruente, en razón de que si habiendo transcurrido el plazo de los tres meses (artículo 131) para que la autoridad resuelva y notifique la resolución respectiva al recurso interpuesto y ésta no hubiese llevado a cabo ninguno de los actos referidos (dictar resolución y notificar) significará que se ha confirmado el acto impugnado, lo cual origina la figura de la “negativa ficta”. Ante tal situación y en consecuencia, el recurrente estaría obligado a cumplir con el acto de autoridad impugnado o probablemente a interponer otro medio de defensa.

Es importante señalar también, que el contribuyente cuenta con otros medios de defensa contra los actos de la autoridad fiscal entre ellos el Juicio de Nulidad y el Juicio de Amparo, de tal modo que éste cuenta con estas tres vías a efecto de suspender el Acto de Autoridad, sin embargo, para que opere la suspensión en el Juicio de Nulidad y en el de Garantías es requisito indispensable garantizar el interés fiscal al momento en que el uno o el otro se interponga, a diferencia de lo que ocurre si se interpone el recurso de revocación, en donde el contribuyente tiene un plazo de cinco meses contados a partir de la interposición del mismo para efectos de garantizar el interés fiscal según lo establecido en el artículo 144 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, es por ello que el presente trabajo de investigación se centrará en el Recurso en comento ya que considero que existe una contradicción

en cuanto al plazo para ofrecer la garantía y el plazo que la autoridad tiene para dictar la resolución en el multicitado recurso que es de tres meses.

Mi análisis se enfoca a evidenciar que resulta incongruente que por una parte se dé un plazo a la autoridad para resolver y notificar la resolución correspondiente al Recurso de Revocación interpuesto por el contribuyente de tres meses, y por otra se le dé a este último un plazo de cinco meses para garantizar el interés fiscal, pues de esta manera puede alegar contar con dos meses más para hacerlo y continuar así sin cumplir con el acto impugnado, así se asume que el legislador está dejando al aire la importancia que reviste el interés fiscal y la relevancia hacia la autoridad de asegurar el mismo a través de una garantía, ya que el artículo 131 del código en comento precisa que el silencio de la autoridad dará lugar a la confirmación del acto impugnado (negativa ficta), luego entonces en este último supuesto los intereses económicos del Estado siguen sin definirse, en virtud de que el contribuyente sigue sin cumplir con el acto de autoridad que le requiere el cumplimiento de determinada obligación jurídico tributaria.

Es relevante referir que el Estado tiene encomendada la tarea de sufragar el gasto público y, para cumplir con dicha actividad, éste debe de allegarse de los recursos necesarios de conformidad a lo que las leyes vigentes dispongan; entre las formas que tiene el Estado encontramos la recaudación y dentro de la recaudación se derivan diversas formas y modalidades, entre ellas el interés fiscal.

Dada la importancia que reviste el interés fiscal y el destino del mismo, resulta evidente que no es posible que éste pueda estar supeditado en cuanto a su aseguramiento (a través de una garantía) a un plazo tan amplio como lo son cinco meses, ya que en caso de que se diera el supuesto referido con antelación (negativa ficta), el deudor fiscal aún tendría plazo de dos meses para garantizar dicho interés fiscal, aunque hayan transcurrido los tres a los que alude el artículo 131, de otra forma si optara por interponer otro medio de defensa, tendría que garantizar en forma inmediata para efectos de solicitar la suspensión del acto, luego entonces suena

ilógico que se deje pasar tanto tiempo para dicho efecto, pues estamos hablando solo de una garantía, un aseguramiento del interés fiscal, mientras se define la situación fiscal del contribuyente.

Por lo anteriormente expuesto se desarrollará en el presente trabajo de investigación el análisis respecto de los artículos en comento a efectos de establecer una posible alternativa de solución con respecto a que, al igual que en el juicio de nulidad, así como en el juicio de garantías; en el recurso de revocación, se garantice el interés fiscal al momento de interponerlo, toda vez que, si opera la confirmación del acto por el silencio de la autoridad el contribuyente se tendrá que ver obligado a garantizar el interés fiscal al momento de interponer otro medio de defensa, o en su caso a cumplir con el acto de autoridad.

CAPÍTULO I “PANORAMA GENERAL”.

1. MARCO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES

Actualmente, los principios Constitucionales de las contribuciones se encuentran contenidos en el Artículo 31 de la Carta Magna, el cual en su fracción IV señala lo siguiente:

“Son obligaciones de los mexicanos:...

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

Y por otra parte también la fracción IV de su artículo 74, establece como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados; *“la de examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo...”*

Con base en la transcripción anterior, se desprenden los siguientes principios básicos en materia tributaria:

- Principio de vinculación con el gasto público
- Principio de proporcionalidad
- Principio de equidad
- Principio de legalidad

En este orden de ideas se tiene que, para dar cabal cumplimiento a los preceptos legales anteriormente invocados, y que basándose en dicho fundamento (artículo 74 fracción IV Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), emanará otro cuerpo legal que contendrá las disposiciones que habrán de normar determinado

ejercicio fiscal y que forma parte fundamental del marco legal de las contribuciones se refiere a la Ley de Ingresos de la Federación, la cual comprende una serie de rubros que establecen la actividad financiera y desarrollo económico del Estado, ya que a través de estas disposiciones se garantiza el cumplimiento de los objetivos que el Estado determina en materia de gasto público, allegándose de los recursos necesarios como lo son las contribuciones.

En tercera instancia se encuentra el Código Fiscal de la Federación, este Código es la compilación jurídica más importante en materia fiscal. Es un cuerpo jurídico ordenado y sistematizado, de carácter federal, que abarca en forma extensa la materia fiscal a través de sus diferentes títulos y capítulos, los cuales están referidos a campos específicos de la materia tributaria, como son disposiciones generales, facultades de la autoridad fiscal, recursos administrativos, infracciones y sanciones, procedimientos administrativos, etc. Es aquí donde se encuentra contemplado el Recurso de Revocación, materia de estudio en el presente trabajo de investigación y el cual se tratará con mayor detalle más adelante.

1.2 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

La actividad financiera estatal se orienta a satisfacer una necesidad general o colectiva; dicha actividad financiera es ineludible en la medida en que la administración pública necesariamente asume dentro de su ámbito el ejercicio del poder, funciones como gestora de intereses económicos. Primero para captarlos, luego para invertirlos en la producción de bienes y servicios para satisfacer aquellas necesidades colectivas o públicas que la sociedad demanda tales como la educación, salubridad, asistencia social, orden interior, comunicaciones, defensa, justicia, por mencionar solo algunos.

Así se tiene que, la actividad financiera del Estado debe iniciarse en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos;

consecuentemente en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y finalmente en la erogación de dichos recursos para sufragar los gastos públicos. Es importante resaltar en este punto que no debe pasar por alto el establecimiento de las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado y los particulares.

El Estado debe de allegarse de recursos económicos a través de facultades que la misma ley le otorgue para dicho fin. En este sentido el poder recaudador del Estado debe de estar regulado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su carácter de ley suprema. Y la misma Constitución faculta al Estado para exigir de los particulares a que contribuyan al gasto público, así se observa que el fundamento principal para la obtención de ingresos por parte del Estado se encuentra contemplado en su artículo 31 fracción IV; al señalar como obligación de los mexicanos la de contribuir al gasto público, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipios en que residan de manera proporcional y equitativa. En este sentido, el Estado, como administrador le corresponde determinar cuándo se producen los hechos que generan la obligación de pagar las contribuciones, así como el determinar el importe de los pagos, y que lo anterior se encuentre ajustado a derecho, es decir, que la ley otorgará facultades expresas de recaudación a aquéllos órganos del Estado a nivel Federal, Estatal y Municipal que por su naturaleza y funciones considere competentes para llevar a cabo esta tarea, revistiéndolos de potestad para hacer efectivo y exigible el pago de contribuciones por parte de los particulares.

No se omite señalar que el Estado debe de actuar únicamente conforme a lo que expresamente señale la ley, es decir, que su potestad deberá de estar perfectamente determinada y no ser arbitraria, para ello deberá de expedirse la ley en la cual se establezcan de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas y de hecho, que, al realizarse generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Ese vínculo es el que dará lugar al nacimiento de la relación

jurídica tributaria y asimismo podrá dar origen a la creación, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de tributos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es precisamente de donde emanan las siguientes normas reguladoras de la actividad financiera estatal.

1.2.1 LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

El Doctor Sergio De la Garza señala que puede llamarse Ley de Ingresos de la Federación “al acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado, constituye, por lo general, una mera lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo los casos excepcionales los elementos de los diversos impuestos, sujeto, hecho imponible, alícuota tasa o tarifa del gravamen y sólo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor.”¹

De tal manera se tiene que dentro de la Ley de Ingresos se comprenderá un catálogo de los impuestos que habrán de cobrarse en el período que comprenda el ejercicio fiscal que es de un año.

Lo anterior viene a comprobar que debe preceder la creación de una ley que determine la relación jurídica tributaria entre el Estado como órgano recaudador a través de sus órganos competentes y el particular como sujeto obligado a contribuir al gasto público; asimismo para poder cumplir con sus fines, el Estado requiere principalmente de recursos económicos, los cuales obtiene con la adjudicación de las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Ahora bien, en cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 73, fracciones VII, XXIX y XXX y 74, fracción IV de la Constitución, el Estado a través del ejercicio de su

¹ DE LA GARZA Sergio, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México 2001. Pág 178

poder legislativo podrá llevar a cabo la creación de una ley especial que contenga las disposiciones necesarias a fin de regular los ingresos de la Federación, para ello el Congreso de la Unión como órgano legislativo, examinará, discutirá y aprobará anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

Lo anterior dará lugar al nacimiento de la Ley de Ingresos de la Federación, dicha ordenanza, reconocerá los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir durante un año conforme a lo que dispone el máximo ordenamiento legal, especificando de manera precisa cada uno, de tal modo que, deberá quedar fijada la potestad del Estado como sujeto activo, con el derecho de adquirir y exigir a un particular en su carácter de sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria o excepcionalmente en especie, una vez que se produzca el hecho generador de la obligación tributaria y el sujeto se encuadre dentro de la hipótesis normativa prevista en la Ley de referencia. Lo cual quiere decir, que se establecerán los requisitos que deberán de cubrirse para ser sujeto de una obligación en este caso tributaria y los casos en que el Estado podrá hacer exigible el cumplimiento de la misma, por lo que no será aplicable sino hasta que, como se decía, se den los supuestos jurídicos determinantes.

De acuerdo a la Constitución actual, la aprobación de impuestos se realiza al expedir la ley respectiva, y cada año se emite un “catálogo” que enumera los tipos de ingreso y su monto estimado; asimismo, se incluyen algunas disposiciones generales pero los elementos de los diversos impuestos se establecen en las leyes especiales. Hasta 1977, la Constitución no establecía lo que se denominaba en la práctica y en la doctrina “Ley de Ingresos” o “Catálogo de contribuciones o tributos”. Del texto de la fracción IV del artículo 74 se deducían tales calificativos, no obstante que el precepto, en su primer párrafo hacía alusión a la facultad de discutir anualmente primero las contribuciones y después el presupuesto de egresos.

El Dr. Sergio de la Garza opina al respecto: “Estamos de acuerdo en que si en la enumeración o listado de la Ley de Ingresos para un determinado año fiscal no aparece un tributo regido por una ley especial, en ese año, tal tributo no puede legalmente recaudarse por la Administración, sin embargo, ello no implica que las leyes reglamentarias de los tributos tengan vigencia anual y así lo ha declarado expresamente la Suprema Corte de Justicia”, aludiendo también a la existencia de una laguna en la Constitución.²

Gabino Fraga opina que se debe considerar que el Congreso no tiene dos facultades distintas para expedir, por un lado la Ley de Ingresos y por la otra las leyes de impuestos, sino en los términos en que están redactados los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV, anualmente deben discutirse las contribuciones para cubrir el presupuesto. De ahí que el maestro afirme que ambas leyes tienen una vigencia de un año, al cabo del cual dejan de producir sus efectos. Fraga dice”...el Congreso no tiene dos facultades distintas para expedir por una parte, las leyes especiales de impuestos, y, por la otra, la Ley general de Ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una sola facultad”. Y agrega. “De aquí se desprende que si anualmente deben discutirse y aprobarse las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, las leyes tanto la general de ingresos como las especiales de impuestos, tienen una periodicidad de un año, al cabo del cual automáticamente dejan de producir sus efectos, a tal grado, que si en la Ley de Ingresos se omite un impuesto que el año anterior ha estado en vigor, por ese simple hecho se considera que en el año fiscal siguiente no debe aplicarse la ley especial que sobre el particular haya regido”.³

Por su parte Flores Zavala dice que en el artículo 44, fracción III de la Constitución de 1836 se señalaba que toda contribución cesaba con el año si no era prorrogada para el siguiente y que las Constituciones de 1857 y la actual no contienen precepto semejante; asimismo, el maestro opina: “Sin embargo, como hemos establecido que la legislación tributaria tiene vigencia por un año, creemos que la solución es en el

² DE LA GARZA, Sergio, Derecho Financiero Mexicano, ob. cit. pág 115.

³ FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. 29ª. Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990, pág. 318

sentido de que mientras la nueva Ley de Ingresos no entra en vigor, no existe la obligación de pagar los impuesto que ella señala.⁴

Al analizar la cuestión, Tena Ramírez dice: “El quantum del tributo se fija en leyes específicas (sobre la renta, sobre ingresos mercantiles, sobre capitales, etc.), y a veces por el Ejecutivo. Pero estas leyes participan de la temporalidad anual, puesto que los gravámenes en ellas instituidos sólo valen durante e ejercicio fiscal para el que fueron autorizados por la Ley de Ingresos en cumplimiento del precepto constitucional. Leyes que de hecho son de vigencia indefinida, desde el punto de vista constitucional fenecen cada año con la Ley de Ingresos que expira, para renacer al día siguiente con la nueva ley que reitera el impuesto. Si no ocurriera esto último, si se omitiera la inclusión de un impuesto anterior en la Ley de Ingresos del año siguiente, quedaría derogada la Ley reguladora del impuesto desaparecido. Tal es la consecuencia de la anualidad del impuesto.”⁵

Margain Manatou afirma: “Tampoco está prevista en la Constitución la solución al caso de que el Congreso de la Unión, por las causas que se quieran como ya sucedió en 1928 o 1929, no llegue a aprobar, antes del término del periodo ordinario de sesiones, la Ley de Ingresos de la Federación.”⁶

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido diversos criterios en torno al alcance y naturaleza de la Ley de Ingresos y las leyes impositivas.

Sólo por referir uno, en 1953, la 2ª Sala sustentó el criterio de que las leyes fiscales tienen una periodicidad de un año, y que el sistema que emplea el legislador al incluir en el presupuesto de ingresos determinado tributo, tiene a su vez la eficacia de dar continuidad y vigencia a las leyes específicas tributarias, y que eso es natural y lógicamente por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada

⁴ FLORES ZAVALA Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 1999, pág. 222

⁵ TENA RAMIREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1964, pág.326

⁶ MARGAIN MANATOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pág. 5

año. La tesis se dictó bajo el rubro: “LEYES FISCALES, PERIODICIDAD ANUAL DE LAS”, 5ª época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo CXVII, Pág. 1178 (1953).

En precedencia de la 7ª época dictado bajo el rubro:

“CONTRIBUCIONES, NO EXISTIR INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR LAS (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCIONES ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO”, se reconoció que las leyes de impuestos tienen vigencia para un año, y que para evitar la discusión y aprobación de toda la legislación se utiliza el sistema práctico de enumerarlas en la Ley de Ingresos de cada año, y que incluso, el Congreso puede aprobar una ley cuyo impuesto no se encuentre enumerado en la Ley de Ingresos, Textualmente señaló: “La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la Ley de Ingresos respectiva una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y, por otra, la Ley de Ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el Presupuesto de Egresos no es indispensable que se prevea en la Ley de Ingresos...”Jurisprudencia del Pleno, 7ª época, Semanario Judicial de la Federación Vol. 199-204, pág. 137.⁷

En los términos en que los preceptos constitucionales se encuentran redactados, se cree que se trata de dos facultades diferentes: la primera vinculada al presupuesto de egresos que debe ser anual y conforme al artículo 74 debe ser aprobado en forma exclusiva por la Cámara de Diputados, y la otra, la relacionada con la aprobación de

⁷ Internet: http://200.38.86.53/PortalSCJN/ActividadJur/Jurisprudencia/10_noviembre_2006_17:55

las contribuciones necesarias que basten a satisfacer dicho presupuesto. Asimismo, se considera como una mera referencia la parte del precepto que concediendo una facultad exclusiva a una de las Cámaras, establece la regla de que primeramente deban discutirse los gastos y luego los ingresos, materia esta última que corresponde a ambas Cámaras. Es obvio que debe existir una relación entre ingreso y gasto, pero lo que se persigue es que la Cámara de Diputados analice y autorice en su caso el presupuesto de cada año, puesto que este periodo permite, aunque teóricamente, una más efectiva vigilancia de la situación que guarde el gasto y la posibilidad de efectuar las correcciones del caso, cosa que se dificulta si el instrumento presupuestal se autorizara por periodos más largos. La otra facultad, la de aprobar ingresos corresponde a ambas Cámaras y es la contenida en el artículo 73, fracción VII, que con mayor claridad establece la facultad del Congreso de aprobar las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, pero sin ninguna limitación temporal, y sólo el presupuesto es anual.

Las leyes de impuestos son ordenamientos legislativos autónomos que no están supeditados a la anualidad del gasto, pues además de emanar de la fracción VII referida, conforme al inciso f) del artículo 72 constitucional, para su interpretación, reforma o derogación, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación; de manera que una ley, como la del ISR fue aprobada mediante un trámite diverso al de la llamada ley anual de ingresos, y su vigencia no fue limitada en el tiempo.

En la actualidad se requiere de presupuestos de egresos anuales y de leyes impositivas de vigencia indefinida. De ahí que el concepto de Ley de Ingresos que fue desarrollado en la doctrina y en la jurisprudencia y ahora adoptado en la Constitución a partir de 1977, debe consistir en la enumeración de los gravámenes y la estimación de su recaudación en un año determinado, pues en el caso de que al discutirse un presupuesto anual, y la recaudación estimada por impuestos no sea suficiente, el Congreso puede aumentar las tasa o tarifas existentes o reducir el gasto. Además, una ley impositiva puede abrogarse o aprobarse en cualquier tiempo.

Incluso si se concluye que las estimaciones de ingresos son superiores al monto del presupuesto previamente aprobado, sin necesidad de Ley de Ingresos, pueden disminuirse las tasas o tarifas de los impuestos respectivos, en otro acto legislativo como lo es la ley que reforma, adiciona o deroga diversas disposiciones fiscales, o bien se aumentan las partidas de gasto más importantes. De esa manera, existe plena coincidencia en cuanto a la anualidad del gasto y la plurianualidad de la ley impositiva.

Desafortunadamente la Ley de Ingresos no sólo es un catálogo que enumera las fuentes de ingresos (como señala la Suprema Corte de la Justicia de la Nación) y las estimaciones de recaudación, pues en ella el legislador ha incluido disposiciones relacionadas con regímenes especiales para algunos organismos descentralizados, estímulos fiscales, tasas de recargos, e incluso, en algunos años hasta se han aprobado ahí reformas a leyes impositivas y al mismo Código Fiscal de la Federación. Esta práctica debe desecharse pues disposiciones como las señaladas, son materia de otro acto legislativo que comúnmente se denomina ley que reforma, adiciona y deroga disposiciones fiscales, e incluirse en la Ley de Ingresos exclusivamente los montos a recaudar por los impuestos contenidos en las leyes especiales, pues esta es la única liga que existe entre el ingreso y el gasto, o sea, las cifras.

1.2.2 EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Este ordenamiento jurídico alberga las disposiciones generales de aplicación a todos los impuestos, incluso en materia aduanera. Los elementos esenciales del impuesto se encuentran en la propia ley impositiva. En la exposición de motivos de la iniciativa del actual código se señaló: “El Código Fiscal reúne en su articulado los principios más generales conforme a los cuales se desenvuelven las relaciones entre los contribuyentes y el Estado. En él no se establece gravamen alguno, lo que es materia propia de las diversas leyes fiscales ; sino se señalan para todas las contribuciones, los derechos y obligaciones de los particulares, los deberes y

facultades de las autoridades, los procedimientos, las contravenciones, los medios de defensa contra posibles desviaciones de los órganos fiscales y, particularmente, las normas del juicio por medio del cual el Fisco Federal se somete al control jurisdiccional de sus controversias, en una decidida afirmación y aplicación de los principios propios de un estado de derecho.”

El Código Fiscal de la Federación se divide en seis títulos: el primero es el relativo a las disposiciones de carácter general, el segundo a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, el tercero a las facultades de las autoridades, el cuarto a las infracciones y sanciones, el quinto a los procedimientos administrativos, y el sexto al procedimiento contencioso. En relación con esta estructura, en diversos foros académicos se ha planteado la necesidad de que se apruebe un Código de Procedimientos Administrativos y un Código Procesal o del Contencioso-Administrativo, lo cual sería conveniente para una mayor uniformidad y claridad. Incluso en el ámbito federal existe la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, constituye un avance en la simplificación y sistematización de las normas procedimentales.

Hasta la década de los años ochenta era común encontrar en las diversas leyes impositivas normas relativas a la responsabilidad solidaria, infracciones, sanciones, devoluciones del saldo a favor y pago de lo indebido, caducidad y otras; sin embargo, se realizaron reformas para suprimir tales normas e incluirlas en el Código Fiscal de la Federación por ser de aplicación común, y para evitar tratamientos desiguales.

El carácter supletorio del Código Fiscal de la Federación se deriva de su artículo 1° al establecer que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, y que en su defecto se aplicarán las disposiciones del propio Código. De esa forma, diversas materias como las relativas a los recargos, actualización, responsabilidad solidaria, infracciones, sanciones, determinación presuntiva y otras, son aplicadas en forma supletoria dado que las leyes especiales de impuestos no las contemplan.

Contrariamente se tiene que si algunas figuras jurídicas consideradas por el legislador en la ley impositiva, se encuentran reguladas por otros ordenamientos jurídicos, operará la aplicación supletoria, pues el Código Fiscal de la Federación establece en el segundo párrafo de su artículo 5°, que a falta de norma expresa se aplicarán las disposiciones del derecho federal común. Así, las leyes impositivas como la del ISR (Impuesto Sobre al Renta) e IVA (Impuesto al Valor Agregado) y el propio Código Fiscal de la Federación no definen los contratos, los diversos tipos de personas morales, el fideicomiso, la asociación en participación, el contrato colectivo de trabajo, la patente, los derechos de autor, el arrendamiento, los alimentos, etcétera; no obstante se gravan manifestaciones de riqueza vinculadas a esos conceptos. Por ende, de existir problemas de interpretación o aplicación, y a falta de disposición expresa sobre la naturaleza de la figura jurídica, se debe acudir a la legislación federal, que puede ser el Código Civil, Código de Comercio, Ley Federal del Trabajo, Ley de Sociedades Mercantiles, Ley General de Salud, Ley Federal de Derechos de Autor, etcétera.

En términos generales resumiremos que esta ley especial que emana directamente de la Constitución, es el ordenamiento jurídico federal que establece los conceptos y procedimientos para la obtención de ingresos fiscales

La parte concerniente al procedimiento en materia administrativa fiscal, se refiere a que la Autoridad en este caso nos referiremos específicamente al Servicio de Administración Tributaria goza de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, pero de manera importante hay que subrayar que dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Y es en esta segunda y última parte en la que se contempla el derecho procesal fiscal, se establecen los procedimientos que van encaminados a controvertir o dejar sin efectos los actos de autoridad por los que el particular se inconforme, y es en su artículo 116 donde se encuentra regulado el Recurso de Revocación.

Es de suma importancia señalar que el Código en comento en su artículo 5º establece que: *“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base o tarifa.”*

Y por su parte en su artículo 6º dice: *“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso de tiempo 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 los preceptos anteriormente transcritos, se puede apreciar que el Código Fiscal, en primer término reconoce las normas de carácter sustantivo, como aquellas que establecen cargas y excepciones a los particulares, las cuales deberán ser interpretadas de manera estricta, asimismo dichas normas sólo serán aplicables al momento de que se dé el supuesto jurídico y en segundo término reconoce que las disposiciones referentes al procedimiento, serán aplicables al momento en que se lleve a cabo el acto administrativo correspondiente, dando paso también a la aplicación de la supletoriedad con otros ordenamientos legales como lo son el Código Federal de Procedimientos Civiles en materia procesal y los Códigos Civil y de Comercio, entre otros en materia de derecho común, cuando existan regulaciones que no se encuentren contempladas en el propio Código Fiscal Federal.

Por último cabe mencionar que dentro del ordenamiento legal en comento se encuentran reguladas las contribuciones, así como la descripción e integración de cada una de sus modalidades y podríamos concluir diciendo que es la base legal primordial para que la autoridad pueda llevar a cabo sus funciones de recaudación a través de una serie de actos y procedimientos.

1.2.3 CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Se cuenta ya un marco jurídico que da los parámetros en materia tributaria respecto a la facultad de exigir a los particulares a que contribuyan al gasto público, lo que ya conocemos como potestad del Estado, la cual se sabe se ejerce cuando en las leyes creadas para tal efecto se establecen las obligaciones del particular de contribuir al gasto público específicamente a través de las contribuciones, naciendo así la vinculación de sujetos activo y pasivo en la relación jurídico tributaria, por lo que es preciso referir que en apego a lo establecido legalmente, no es necesario definir un concepto sobre lo que son las contribuciones ya que en la ley de la materia no se encuentra una definición, sin embargo sí refiere una clasificación de éstas, ahora bien sólo como referencia literalmente hablando algunos sinónimos de contribuir son: “cooperar”, “aportar”, “dar”, entre otros y por otro lado para tener un criterio más amplio y en la materia que atañe se encuentra que en el Diccionario Jurídico Mexicano la definición de CONTRIBUCIÓN, *“es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”*⁸, lo cual se traduce en las determinaciones establecidas en la fracción IV del art. 31 constitucional, de tal suerte que entraríamos en redundancia respecto al término contribución.

Así se tiene entonces que de acuerdo al Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican en:

1. LOS IMPUESTOS y asimismo nos da la definición de éstos en la fracción I de su artículo 2º que establece: *“Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben de pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”*

⁸ Nuevo Diccionario Jurídico Mexicano, Porrúa-UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas , México, 1998, pág. 194

Bien, ya se sabe que, por citarlo de alguna forma una de las modalidades de las contribuciones son los impuestos, y es aquí donde se debe entrar en detalles pues la ley es precisa y determina quiénes deben de pagar los mismos, y entonces se considera prudente aludir la definición de algunos tratadistas sobre su apreciación de los impuestos.

Iniciaremos con EHERGER, nos dice que:

“Los impuestos son prestaciones hoy por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de derecho público que los mismos reclaman en virtud de su poder coactivo en forma y cuantía determinados unilateralmente y sin contraprestación especial, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”⁹

Para FRANCISCO NITTI:

“El impuesto es una cuota, parte de su riqueza que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de servicios de utilidad general y de naturaleza indivisible.”¹⁰

VITTI DE MARCO por su parte:

El impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales.”¹¹

SELIGMAN refiere:

“El impuesto es una contribución forzada de una persona para el gobierno, para costear los gastos realizados en intereses comunes sin referencia a los beneficios especiales prestados”¹².

⁹ BARRIENTOS SOLIS, Yulik, Apuntes de Derecho Fiscal, 1999,pág. 8

¹⁰ BARRIENTOS SOLIS, Yulik, Apuntes de Derecho Fiscal, 1999,pág. 8

¹¹ Idem

Por último GIULIANI FORROUGE lo define como:

“Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de poder de imperio y que da lugar a las relaciones de derecho”¹³

Con las definiciones anteriormente invocadas de los impuestos podemos apreciar que todos los tratadistas coinciden en que el Estado tiene el poder de hacer exigible el cumplimiento de esa obligación al particular de aportar su parte correspondiente, para cumplir con los fines que tiene encomendados y también coinciden en que es impuesta por el propio Estado, lo cual deja de manifiesto que se ajustan al margen legal mexicano.

Retomando la clasificación citada, se continuará con la segunda clasificación de las contribuciones con base en lo que establece la fracción II del artículo 2° y el cual da también su definición al respecto de lo que son las Aportaciones de Seguridad Social.

2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Son 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 beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Por otro lado en su fracción III dentro de nuestra clasificación tenemos a las:

3. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Finalmente en su fracción IV nos clasifica a los derechos;

¹² Idem

¹³ GIULIANI FORROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, Ediciones de Palma, 3ª ed., vol. I, Buenos Aires, 1982, p. 263.

4. DERECHOS

Y dice que son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

1.3 LA OBLIGACIÓN DE LOS MEXICANOS DE CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO

Retomando el marco jurídico de las contribuciones se señala que el artículo 31 en su fracción IV de nuestra Constitución contempla en forma precisa que una obligación de los mexicanos es la de contribuir al gasto público, pues bien, hay que recordar entonces que la actividad financiera del Estado se desarrolla en tres etapas: a) la obtención de ingresos, los cuales que podrán provenir ya sea de la realización de actos regulados dentro del marco del Derecho Privado, como son aquellos que obtiene el Estado cuando logra ganancias por medio de sus empresas o por el ejercicio de actividades de carácter industrial o comercial y actividades realizadas dentro del campo del Derecho Público, como son, los que percibe a través de los impuestos, b) La Administración y fomento de los recursos obtenidos y por último c) Las erogaciones necesarias para la realización de dicha actividad.

La etapa que en el presente trabajo de investigación reviste mayor interés es la de la obtención de ingresos pues es aquí donde se encuentra la parte medular de la obligación de contribuir por parte de los mexicanos ya que en términos generales puede establecerse que nace una relación jurídica entre el Estado y los particulares, el primero como sujeto activo y el segundo como sujeto pasivo. El sujeto activo en su carácter de titular o beneficiario del derecho en tanto que el segundo es el obligado.

De esta forma el sujeto pasivo (particular) debe de cumplir con ciertas prestaciones o bien realizar determinadas conductas (dar, hacer, no hacer, tolerar) en beneficio del sujeto activo (Estado), las cuales dependerán del carácter sustantivo o formal que tenga la obligación, que en este caso es la de contribuir al gasto público.

De lo anterior se puede concluir que el Estado en su carácter de sujeto activo y como ente encargado de procurar la obtención de los recursos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes, se encuentra legalmente facultado para llevar a cabo dicha tarea y por otro lado se tiene que el particular como sujeto pasivo debe actuar conforme lo establecido por la hipótesis normativa que lo rija a efecto de que cumpla con su obligación de contribuir.

1.4 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En este orden de ideas se aprecia entonces que la potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del procedimiento legislativo, con la expedición de ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, darán lugar a un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

A ese vínculo que se genera al darse la situación concreta prevista por la hipótesis normativa específicamente de carácter tributario es lo que se habrá de conocer como la “relación jurídica tributaria”, misma que une a los sujetos que habrán de participar en la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de tributos.

De lo anteriormente expuesto, se definirá a la relación tributaria como *“el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, adquiere el derecho de recibir y exigir a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y por excepción en especie.* Luego entonces se puede deducir que los elementos que componen dicha relación son:

A. Acreedor- El Estado;

B. Deudor- El Contribuyente; y

C. Contenido- Una prestación pecuniaria o (excepcionalmente en especie)

Ahora bien, resulta que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general por lo que consecuentemente la obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir pro haberse realizado el supuesto previsto en la norma tributaria, que como se ha visto, al realizarse hace que surjan consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones.

Es importante señalar que aunque la obligación de dar parece tener la característica de una obligación principal, las obligaciones formales de hacer como inscribirse en determinados registros o llevar diversos controles que se traducen en la realización de actos o acciones de carácter positivo, (esto es la prestación de un hecho), no hacer como destruir información o no llevar sistemas dobles de contabilidad (que se refieren a abstenciones) para no realizar una determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria, las cuales son independientes de la obligación de dar, consistente en pagar las contribuciones.

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

esta forma se identifica la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y las demás como obligaciones tributarias formales.

En la doctrina se encuentran diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que se denomina hecho generador y en muchas ocasiones, se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: El hecho imponible es el presupuesto de hecho, hipotéticamente previsto en la norma jurídica, que se genera al realizarse la obligación tributaria, es decir, el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta, es la situación jurídica o de hecho que el legislador eligió y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, se genere precisamente la obligación tributaria sustantiva, es decir, la obligación de dar, la cual se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar prevista en la ley formal y materialmente considerada con sus elementos esenciales que son: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y, adicionalmente, como lo ha establecido la corte, el plazo. Es una previsión concreta que el legislador selecciona, para que nazca la carga tributaria, mientras que el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma da lugar a la obligación tributaria en general. Cuando el hecho imponible se realiza en un caso concreto se convierte en hecho generador de la obligación tributaria.

Es fundamental para el tema en comento referir el nacimiento de la obligación tributaria por cuanto a que marca el primer peldaño dentro del proceso de nacimiento, determinación, liquidación, exigibilidad y extinción de otra figura denominada crédito fiscal, que es el proceso normal que vive la obligación fiscal.

Aunado a su importancia también es uno de los puntos que mayor confusión genera en los contribuyentes. Es común escuchar que los contribuyentes supongan que no han causado un impuesto, dado que la autoridad no se ha enterado, no les ha requerido o simplemente jamás quedó informada del acto que celebran. Nada más

erróneo, ya que el Código Fiscal de la Federación es categórico en su artículo 6° al establecer que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Es decir, la realización del supuesto normativo, da lugar, como ya vimos, a las obligaciones; ya que a partir de ese momento puede determinarse la exigibilidad de las conductas que son el contenido de la obligación. En especial el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de vital importancia, debido a que ello no permite determinar cual disposición legal es aplicable a esa situación, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de la obligación fiscal no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere el transcurso de cierto plazo para que sea exigible; así se tiene que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación o la obtención de un ingreso pueden haber sido considerados objeto del gravamen por el legislador, y por tanto establecidos como hechos imponibles; no obstante, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas, en el Código Fiscal de la Federación o en su Reglamento.

La importancia de determinar el momento en el que nace la obligación tributaria radica en que a partir de ese momento:

- Ø Nace el vínculo jurídico
- Ø Se crean los derechos y obligaciones correspondientes a cada sujeto.
- Ø Se procede a iniciar actos administrativos tendientes a verificar el pago.

- Ø Se fija la ley sustantiva y objetiva aplicable en razón del ámbito temporal de validez.
- Ø Inicia el término para que opere la caducidad de las facultades del fisco para determinar las contribuciones omitidas y de sus accesorios así como para imponer sanciones.

Visto lo anterior desde el punto de vista del sistema tributario mexicano, se puede asentar que “la norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndose al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado “hecho imponible”) y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca, en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal”.

Bien, si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de la obligación de dar, es decir de la obligación sustantiva, su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que ésta no es exigible como tal, puesto que requiere su transformación a crédito fiscal, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado **determinación**, por el que se precisa el *quantum*, o sea el monto de aquella obligación sustantiva.

Resulta un tanto complejo establecer una definición del crédito, pero a propósito de la definición de obligación que se señaló con anterioridad, de la cual en concreto se dijo consistía en la relación jurídica en virtud de la cual una persona llamada acreedor puede exigir de otro deudora una prestación de carácter patrimonial, se decía que se tiene un sujeto que puede exigir de otro cierta conducta y de otro que precisamente debe realizarla, acreedor y deudor en un posición contrapuesta desde la cual genera para el primero un crédito y para el segundo una deuda o débito. El término crédito implica un derecho para exigir el objeto de la obligación y deriva del latín **credere** que significa prestar, fiar o confiar de tal forma que aquél que realice cualquiera de estas acciones adquiere sobre su deudor un derecho.

En conclusión, el crédito es un derecho del acreedor en este caso representado por el Estado de exigir a su deudor, el contribuyente, la prestación u obtención patrimoniales a la que este último se ha obligado por disposición de la ley, de su voluntad o entre ambas, es decir, cuando se hable de créditos solo se contempla una de las partes de la obligación, pues se toma un enfoque activo estrictamente, al referirse exclusivamente al acreedor.

1.4.4 PRINCIPIO DE VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO

La Suprema Corte de Justicia ha establecido jurisprudencia diciendo que *“De acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Carta Magna, para la validez constitucional de sus impuestos se requiere la satisfacción de cuatro requisitos fundamentales:*

- 1° Que sean proporcionales.
- 2° Que sean equitativos
- 3° Que se destinen al pago de gastos públicos.
- 4° Que se destinen exactamente para gastos públicos.

Asimismo la Suprema Corte de Justicia ha sentado jurisprudencia al establecer lo siguiente: *“Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. Al establecer la frac. IV la obligación para contribuir a los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, estados y municipios en que resida, se está refiriendo a que los impuestos federales se aplicaran exclusivamente para los gastos de la Federación, los del Distrito Federal para éste, los estatales para los gastos de los estados y los municipales para los de los municipios; por lo que si una ley impusiera una contribución para una obra determinada de un municipio y extendiera su aplicación a toda la República, indudablemente se contrariaría la Constitución porque las de carácter municipal únicamente pueden cubrirse con los impuestos municipales.*

Es de especial cuidado atender a estos principios, en virtud de que nace una relación jurídica entre el Estado y el particular atendiendo a la obligación hacia este último de contribuir al gasto público. Pues bien, es cierto, la norma lo establece y determina terminantemente y por ende el sujeto (particular) ya tiene una imposición por ley, pero aunado a esto el principio de vinculación al gasto público habrá de implicar necesariamente que el destino de las contribuciones de los particulares deberá ser estrictamente para sufragar los servicios públicos prestados por el Estado en el ámbito correspondiente. Todo esto con la finalidad de que el Estado se encuentre en posibilidad de realizar su actividad financiera.

Esta es una característica del impuesto; debe destinarse a satisfacer los gastos públicos previstos en la ley de egresos. En el presupuesto del Estado, por consiguiente si se tiene la obligación de contribuir para satisfacer el presupuesto luego entonces todo impuesto que se establezca y que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado por el poder legislativo aun cuando su rendimiento se destine a favor de la administración activa debe refutarse como inconstitucional, por ejemplo: cuando se expidió y entró en vigor la Ley del Impuesto al 1% para la Educación, se omitió prever en el presupuesto de egresos el gasto que iba a satisfacerse en forma específica con el rendimiento del citado impuesto y si en los términos del artículo 73 constitucional el Congreso de la Unión debe establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto y en éste no estaba previsto el gasto para el cual se creaba el impuesto del 1% para la educación hay que concluir que desde el punto de vista constitucional no estaba justificada la obligación de cubrir el impuesto de referencia.

A mayor ahondamiento en el tema, se ha visto que la Constitución en su artículo 31 fracción IV establece la obligación de contribuir al gasto público. El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación señala: “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.”

Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que uno de los requisitos esenciales del impuesto es que sea destinado al gasto público, como puede verse en la tesis: “IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL, DE LOS”, Jurisprudencia del Pleno, Apéndice de Jurisprudencia 1917-1985, 1ª parte, pág. 12.

En la práctica se presenta el problema de lo que debe entenderse por gasto público, y si es constitucional una ley impositiva cuyo gravamen es destinado a un fin específico.

Gabino Fraga opina: “Existe cierta dificultad para precisar en términos definidos lo que deba entenderse por gastos públicos, pues aunque ellos se encuentran señalados en el presupuesto de egresos, la formulación de estos supone que previamente ha sido resuelto el problema. Creemos que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.”¹⁴

Flores Zavala manifiesta no estar de acuerdo a lo expuesto por el maestro Fraga, señalando: “Nosotros no estamos conformes con el concepto del señor licenciado Fraga, porque el Estado no realiza únicamente gastos encaminados a la satisfacción de necesidades colectivas, pues existen muchos casos en los que se realizan gastos justificados, para la satisfacción de necesidades individuales, por ejemplo, una pensión, una indemnización a un particular por actos indebidos de los funcionarios, etc.”. Y concluye: “Creemos por estas razones, que por gasto público debe entenderse todo el que sea necesario para que las entidades públicas realicen sus atribuciones...”¹⁵

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que no todo gasto del Estado es de carácter público, sino sólo aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos. La declaratoria se hizo en la tesis: “COPRA Y COCO

¹⁴ FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1998, pág. 327

¹⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, México 1997, Pág. 217

EN BOLA. EL DECRETO NUMERO 131 DEL CONGRESO DEL ESTADO DE COLIMA, PUBLICADO EL PRIMERO DE FEBRERO DE 1964. QUE ESTABLECE UN IMPUESTO ESPECIAL A LA PRODUCCION DE, VIOLA EL ARTICULO 31 CONSTITUCIONAL”, Pleno, 7ª época, Semanario Judicial de la Federación, Volumen 32, página 46, “IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV”, Pleno, 7ª época, Semanario Judicial de la Federación, Tomo 91-96 1ª parte, pág. 91 (1976), y “GASTOS PÚBLICOS. CUALES SON”, 2ª Sala, 5ª época, Semanario Judicial de la Federación Tomo LXXVI, pág. 648.¹⁶

Bien en el Código Fiscal de la Federación se hace referencia al fin específico de un impuesto, como puede verse en los artículos 1º, 4º y 22. El primero establece: “Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico”, el artículo 4º, último párrafo dice: “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 por las oficinas que dicha Secretaría autorice”. El artículo 22 cuarto párrafo dispone: “Tratándose de contribuciones que tengan un fin específico sólo podrán compensarse contra la misma contribución.”

Respecto a la discusión de la inconstitucionalidad de un impuesto por destinarse a un fin específico, en reciente jurisprudencia, el Pleno aclaró la cuestión precisando que el artículo 31, fracción IV no exige que el producto de la recaudación relativa, deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos a gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar la colectividad. El criterio se dictó bajo el rubro: “CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL”. Jurisprudencia 106/1999, pág. 26.

¹⁶ Internet: http://200.38.86.53/PortalSCJN/ActividadJur/Jurisprudencia/10_noviembre_2006_19:05

En conclusión: a) Sólo mediante la Ley puede destinarse un impuesto a un fin específico; b) Al margen de la discusión de qué debe de entenderse por gasto público el que satisfaga necesidades colectivas o individuales, y si el pago de una pensión o un sueldo son gasto que satisfacen una necesidad particular o debe considerarse como un rubro de previsión social, para los fines de la garantía el gasto público comprende el presupuesto autorizado por la Cámara de Diputados cuando se destina a la satisfacción de necesidades públicas o colectivas de carácter social comprendiéndose las que en apariencia constituyen necesidades de particulares como las pensiones , jubilaciones o sueldos; c) Gasto público es el que corresponde a las funciones del Estado, por lo que un impuesto no puede destinarse a beneficiar a ninguna persona o grupo en especial; d) No existen inconveniente alguno en autorizar que el rendimiento o momento recaudado de un impuesto se destine a un servicio público especial, pues la prohibición estriba en que no se destine a gastos que beneficien a particulares determinados.

1.4.5 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Pues bien, ya se sabe que el particular está obligado a contribuir al gasto público y que el destino de dicha contribución no será otro que el de sufragar los servicios públicos prestados por el Estado; pero además de esto debe de existir el principio de proporcionalidad, el cual se refiere a la capacidad económica y tasa o tarifa establecida para un tributo, esto es, que, debe de existir una adecuación del impuesto a pagar en relación con la obtención de ingresos que tenga el contribuyente, dicho en otras palabras deberá ser un hecho que entre mayores ingresos perciba éste mayor será su tributación. Pues de lo contrario resultaría incongruente por ejemplo que aquel que percibe un sueldo de más de cinco veces el salario mínimo al día pague un impuesto mínimo y viceversa que aquel que percibe menos de tres salarios mínimos al día pague un impuesto mayor.

La Suprema Corte ha establecido que la proporcionalidad tributaria radica, esencialmente, en que los causantes deben contribuir al gasto público en función de

su respectiva capacidad económica. También ha sostenido que la proporcionalidad radica medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos. De acuerdo a este principio, los gravámenes deben fijarse conforme a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de tal forma que las personas de mayores ingresos tributen de manera superior a los de menores ingresos.

Dicho en otras palabras; para obtener los fondos necesarios para su sostenimiento, el Estado debe seleccionar las fuentes más adecuadas que representen signos de riqueza, como el gasto, la producción, la propiedad o posesión de bienes u otras manifestaciones. Corresponde a los ciudadanos de una comunidad aportar de diferentes formas los recursos necesarios para el sostenimiento de la organización política, en unos casos podría ser a través del pago de los servicios públicos recibidos, por el aprovechamiento de los recursos naturales, y en otros por medio de impuestos que son exigencias coactivas por cuyo pago no se recibe un servicio o beneficio directo. Esta especie de contribución debe obedecer a reglas o principios que tomen consideración las características de cada tipo de contribuyente y su capacidad económica, de forma tal que el monto pueda ser pagado. Un impuesto, puede no ser enterado por razones específicas del sujeto obligado, cosa completamente ajena al sistema de establecimiento de impuestos el cual debe obedecer a reglas generales que permitan que el monto sea determinado considerando la posibilidad de que pueda pagarse independientemente de la situación particular de cada sujeto obligado.

Surge el principio de proporcionalidad de los impuestos, que ha sido objeto de discusión tanto en la doctrina como en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dando lugar a varios conceptos sobre su alcance. La Constitución Política y la legislación ordinaria, carecen de una definición o concepto sustancial o descriptivo del elemento proporcionalidad, por lo que para una mejor comprensión echaremos

mano a los conceptos expuestos por algunos estudiosos, y a las características que ha elaborado nuestro Máximo Tribunal.

El artículo 31, fracción IV enuncia la obligación de contribuir al gasto público en la manera proporcional que dispongan las leyes. De ahí, que el legislador es quien debe cumplir con la garantía expidiendo leyes que establezcan impuestos proporcionales. Luego, un impuesto será o no proporcional según lo establezca el Poder Judicial en los casos de actos legislativos impugnados por los contribuyentes. O sea, que no se sabrá si un impuesto cumple con el requisito hasta en tanto el tribunal haga la declaratoria; por ello, se requiere necesariamente de la sentencia judicial.

1.4.6 PRINCIPIO DE EQUIDAD

Otro principio que se regula es el de equidad, el cual no contempla otra cosa que la igualdad de los contribuyentes ante la ley fiscal, lo cual se debe traducir sólo en un trato igual entre iguales y desigual a los desiguales, es decir, que aquellos particulares con características o supuestos específicos tendrán el mismo grado de obligación que los otros, no deberá existir omisión, exención o privilegio o trato especial alguno para el cumplimiento de dicha obligación a algún particular conforme a este principio, salvo que la misma norma así lo determine para aquellos casos que así sean considerados y bajo las circunstancias condiciones o requisitos que la misma ley fiscal establezca. Para reforzar lo anterior se puede decir que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas; el gravamen debe establecerse de manera general para que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador de la contribución correspondiente.

El principio de equidad de alguna forma concede universalidad al tributo, el impacto que este origine debe ser el mismo, para todos en la misma situación.

La doctrina apunta que un tributo es equitativo, cuando es general y uniforme en cuanto a lo global; significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que como excepción, sólo debe eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva, entendiéndose que se posee capacidad contributiva. La uniformidad significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

Es importante señalar que las palabras proporcional y equitativa deben interpretarse de manera conjunta y no separadamente, por ejemplo, si se analiza que los impuestos deben ser proporcionales, se puede caer en una confusión, ya que pudiera entenderse que éstos solo pueden establecerse con cuotas proporcionales y que, están prohibidos aquéllos que determinan por cuota fija, progresiva, regresiva, etc. En realidad lo que se pretende aclarar es que los impuestos deben de ser justos, ya que la expresión proporcional y equitativa sólo busca la justicia de los mismos.

En la siguiente tesis, la Suprema Corte de Justicia de la Nación expresó su concepto de equidad, considerando sólo el elemento “ingresos”, precisando que radica en la igualdad ante una misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos que deben recibir un trato igual de la norma jurídica impositiva.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se

encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe de ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula". Pleno, Apéndice de Jurisprudencia 1917-1985, 1ª parte, pág. 190 (1984).¹⁷

El concepto general más aceptado, según nuestro Máximo Tribunal, consiste en que la equidad radica en la igualdad que debe existir ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo y bajo una misma hipótesis de causación; es decir, que las leyes fiscales deben tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales. De esa forma, no son inequitativas las normas de diferentes leyes cuando se da a los contribuyentes un trato distinto.

Sin embargo, el problema radica en determinar los casos en que los contribuyentes son similares o distintos, o cuando la situación es similar o diferente; es decir, que la cuestión gira en torno a la determinación de la igualdad o similitud de contribuyentes. Cabe preguntarse si deben ser gravados en forma idéntica: el productor de cacao, el de coco y el de copra; el productor que destina su mercancía al mercado nacional y el exportador; el productor de maíz y el de trigo o frijol; el arrendador que destina el inmueble para actividades comerciales y el que los destina a casa-habitación; el enajenante de un inmueble en que reside, y el que enajena un inmueble utilizado para actividades comerciales.

¹⁷ Internet <http://200.38.86.53/PortalSCJN/ActividadJur/Jurisprudencia/> 10 de noviembre de 2006 20:15

En conclusión se puede apuntar que el principio de equidad tributaria radica esencialmente en la igualdad ante la ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales deben recibir trato igual en cuanto a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera. Y en el caso de que exista diferencia en la actividad y diferentes tipos de gastos, la norma será equitativa siempre que la tasa de impuesto sea similar.

Dicho en otras palabras, se obtiene por una parte: a) El Estado debe tratar como iguales a todos los gravados por una misma ley, que perciban ingresos sometiéndolos a una misma tarifa, de manera que quienes obtengan más paguen más, y los mínimos de subsistencia puedan estar exentos; y b) El Estado puede gravar en forma distinta según la fuente del ingreso y el tipo de actividades, pero sólo en cuanto a la determinación de la base de imposición pues existen casos distintos como el que percibe ingresos por premios derivados de rifas o loterías, caso en el que la tarifa deberá ser idéntica para ambos con una base de imposición diferente.

1.4.7 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad significa que la ley establece, pero debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.

Además, este principio se refiere a que la ley que estatuye el tributo, debe señalar cuáles son los elementos del mismo y el supuesto de la obligación tributaria, como son los sujetos activo y pasivo de la obligación, el objeto, la base gravable, la tarifa o tasa, la forma y tiempo de pago y otros.

La ley debe considerar los ingresos que obtiene el contribuyente, para estar en posibilidad de valorar su capacidad económica o contributiva, con un criterio proporcional o progresivo, sin alcance de confiscar la riqueza de los sujetos pasivos, por lo que resulta procedente gravar en forma diferente a las distintas categorías de capacidad individual.

Este principio está encaminado a que el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes se efectúe conforme a lo establecido en lo que expresamente determinen las leyes de la materia, la relación jurídica tributaria debe de llevarse a cabo dentro del marco legal establecido. Las autoridades fiscales deben de sujetarse estrictamente a las disposiciones legales respectivas. Realmente no hay mucho que añadir en relación a este principio es muy claro pues la obligación a cumplir deberá estar precisada en términos y condiciones y en ese sentido deberá ser acatada como tal, el parámetro legal no podrá ser rebasado ni minimizado pues tal y como sea el supuesto jurídico tanto el particular como el Estado deberán de ajustarse plenamente a éste.

En conclusión se puede decir que los principios anteriormente señalados son meramente constitucionales pues son propiamente las normas establecidas en la misma Carta Magna, y que se refieren a la actividad tributaria del Estado y a los cuales debe de sujetarse.

CAPITULO II “GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL”.

1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Tal como lo que establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo, las autoridades fiscales ejercerán sus facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código en mención, para determinar las contribuciones omitidas.

En términos generales, conforme a los artículos 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades Fiscales competentes, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación; determinan y notifican el crédito fiscal al contribuyente para que este pague o en su caso garantice el crédito fiscal determinado en la resolución, en el plazo de 45 días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos dicha notificación, así entonces, al transcurrir ese lapso de tiempo, si el contribuyente no ha realizado ninguna de las acciones descritas anteriormente, el crédito fiscal a su cargo se vuelve exigible y la autoridad estará en completa disposición legal, para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de dicho crédito.

Entonces se podría conceptuar al Procedimiento Administrativo de Ejecución como el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en la ley, el cual permite lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o la enajenación de los bienes embargados.

De esta manera el Estado para hacer efectivos los créditos fiscales que tiene a su favor, dispone de lo que tradicionalmente se conoce como la facultad económico-coactiva y que por supuesto se encuentra regulada en la ley de la materia Código Fiscal de la Federación, nos referimos obviamente al procedimiento administrativo de ejecución.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposición del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice: *“Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho”*. La definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por haberse intentado medio de defensa alguno pendiente de resolución.

Esto es, que, si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de ley, o dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha de notificación del o de los créditos que la autoridad determinó, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago o de garantía (que procede otorgar cuando se impugna el crédito), la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en uso de su facultad económico coactiva.

El fundamento legal del procedimiento llevado a cabo por la autoridad fiscal se remite obviamente a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como al Código Fiscal de la Federación, a su Reglamento y al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, pero en particular y específicamente la parte medular legal se remite al Título Quinto, Capítulo III del Código Fiscal de la Federación el cual comprende del artículo 145 al 196 B.

Primeramente habrá que reiterar que para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar un Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra de un contribuyente, es necesario que el crédito a su cargo sea exigible.

Ahora bien se dice que, la ejecución es el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción, aún en contra de la voluntad del deudor, la ejecución a la cual nos referimos requiere de tres presupuestos:

- Û La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo legalmente establecido.
- Û Invasión de la autoridad ejecutora en la esfera jurídica del deudor en detrimento de su patrimonio.
- Û Satisfacción de interés de la administración acreedora, mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida, o de la adjudicación de un bien en su favor que sustituya al dinero.

De ahí que la justificación de la facultad económico-coactiva del Estado, se apoya en la naturaleza del crédito fiscal que responde a necesidades de carácter público que este tiene que atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

Como se ha dicho, el procedimiento administrativo de ejecución es una serie de actos, por medio de los cuales se pretende la obtención, vía coactiva, del crédito fiscal que debe el contribuyente deudor. Este procedimiento debe avanzar de acuerdo al estímulo que le dé la autoridad ejecutora hasta lograr el fin que se persigue, pero pueden ocurrir actuaciones o acontecimientos que lo suspendan o que le den fin. Por lo tanto si se refiere a la suspensión se puede decir que es la cesación que puede sufrir en su cauce, debido a causas exteriores a él y que transcurrido el tiempo, pueden ser sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del mismo.

Entrando en materia, para que se puedan llevar a cabo acciones de carácter coactivo en contra del contribuyente-deudor de un crédito fiscal, es preciso que el ejecutor designado para el efecto apoye su actuación a través del “mandamiento de ejecución” correspondiente; es muy importante que conozca los elementos esenciales de los actos administrativos que deban de notificar emitidos por las autoridades fiscales, y que para los efectos del mandamiento de ejecución deba reunir los requisitos que señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación que son:

- ✓ Constar por escrito,
- ✓ Señalar la autoridad que lo emite,
- ✓ Estar fundado y motivado,
- ✓ Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate,
- ✓ Ostentar la firma del funcionario competente y el nombre de la persona a la que vaya dirigido.

A efecto de esclarecer lo anterior se dirá que el “Mandamiento de ejecución” es el acto administrativo mediante el cual la autoridad competente fundamenta y motiva el acto de molestia al contribuyente deudor a manera de justificar la acción de cobro y el ejercicio de su facultad económico-coactiva, pues recordemos que en el artículo 16 constitucional de no ser así podría darse lugar a la violación de la garantía individual protegida por este precepto:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

Lo anterior viene a reforzar el hecho de que para que la autoridad fiscal pueda poner en práctica este procedimiento deben de cumplirse determinados requisitos que la ley señala en forma precisa, sin dar margen posible a que un funcionario público pudiera decidir sobre el inicio, continuación, garantía, suspensión, aplicación y hasta

la terminación del procedimiento pues solamente por disposición de la ley se determina lo que procede hacer en cada caso, desde el inicio hasta el final.

De los párrafos anteriores se desprende que tanto para la procedencia como para la práctica del Procedimiento Administrativo de Ejecución se deben de dar los siguientes requisitos:

- La autoridad exige el pago como forma idónea para extinguir la obligación fiscal; pues claramente el legislador señala que mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución la autoridad exige precisamente el pago del crédito fiscal, por ser la principal forma extintiva de la obligación tributaria.
- Debe tratarse de un crédito fiscal, para tocar este punto es necesario remitirnos a lo que nos señala el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo: *“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 aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”*.
- El crédito fiscal debe de estar determinado, vencido y no pagado en los plazos, ni garantizado en la forma que la ley establece. Para que el crédito fiscal exista y la autoridad exija su pago, debe conocerse a cuánto asciende su importe, pues de otra manera no existiría como tal, pues como ya sabemos el crédito fiscal debe de estar integrado parcialmente por

contribuciones, y éstas a su vez por impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y que estos cuatro conceptos provienen de disposiciones de derecho público; sabemos también que los aprovechamientos no son contribuciones, pero si son créditos fiscales, razón por la cual su origen se encuentra igualmente en disposiciones de derecho público.

Otros factores determinantes para practicar este procedimiento, como que el crédito fiscal esté vencido y no haya sido garantizado su importe; habiendo transcurrido el plazo legal para efectuar el pago y no habiéndolo garantizado el deudor lo dispone la ley, éstos son motivos determinantes para que el Estado ejerza su derecho de cobro en la vía de apremio.

Hay que recordar lo que dispone el artículo 2190 del Código Civil para el Distrito Federal en relación con una deuda exigible: *“Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no debe rehusarse conforme a derecho”*; en materia fiscal el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación en sus párrafos del cuarto al octavo, inclusive, dispone cuidadosamente cuándo deben de pagarse las contribuciones, según se trate de las que se calculan por períodos, por retención o por recaudación, o en cualquier otro caso.

Es importante no perder de vista que el objeto de este procedimiento es cobrar por la vía de apremio los créditos fiscales que el contribuyente omiso adeuda al Estado, y si para ello éste se ha de emplear de la fuerza, es decir, actuar coactivamente así lo hará. La facultad coactiva es, por tanto, el elemento vivificador del mismo, y adoleciendo de ella, por muy bien elaborado que estuviera no sería más que una secuencia mecánica e inerte de actos y formalidades sin ninguna aplicación práctica y, por lo mismo, absolutamente ineficaz.

Finalmente el último párrafo del artículo 145 del Código de la materia establece que el procedimiento administrativo de ejecución no se aplicará en ningún caso a créditos derivados de productos. Esta disposición es congruente con la naturaleza del procedimiento que se estudia, pues se refería con antelación su materia es el crédito fiscal que proviene de contribuciones, aprovechamientos y accesorios, siendo los productos contraprestaciones por servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, y por el uso, aprovechamiento y enajenación de bienes del dominio privado, es evidente que no son contribuciones y, por tanto, no son materia del procedimiento administrativo de ejecución.

Este procedimiento debe de avanzar de acuerdo con el impulso que le dé la autoridad ejecutora, hasta lograr su finalidad; así podemos expresar que básicamente se divide en tres etapas:

1. REQUERIMIENTO DE PAGO. Es la diligencia por medio de la cual las autoridades fiscales exigen el pago del crédito fiscal no cubierto o garantizado en los plazos establecidos.
2. EL EMBARGO. Es el acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de créditos, mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o deudor, para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta, adjudicarlos a favor del Estado (FISCO). También se le puede definir como “la medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para asegurar el resultado de un proceso y que recae sobre determinados bienes cuya disponibilidad se impone”.

Se considera importante referir la definición un tanto similar que le da el Servicio de Administración Tributaria;

por ser la autoridad que ejecuta este procedimiento: “El acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del FISCO FEDERAL mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente o del deudor para hacer efectivo el importe de créditos insolutos mediante la enajenación de los mismos.”

Lo anterior obedece a la resistencia del pago espontáneo por parte del contribuyente. Por ello la ley lo ha implementado como una medida de cobranza coactiva para que el Estado mediante funciones específicas, asegure los ingresos que le son atribuidos por derecho, es decir, para que se garantice el interés fiscal correspondiente.

Concretamente y partiendo de estas definiciones, queda entendido que mediante la figura jurídica del embargo en materia fiscal, la autoridad competente busca asegurar el pago del interés fiscal impidiendo la disponibilidad al contribuyente deudor para enajenar sus bienes y cubra el crédito fiscal a su cargo.

3. EL REMATE. Prácticamente viene a ser la conclusión del procedimiento administrativo de ejecución entendiéndose por éste la venta llevada a cabo por el órgano executor de los bienes embargados al sujeto ejecutado. La regla para la venta de los bienes embargados establece que deben enajenarse en subasta pública tal como lo establece el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo por vía de excepción, se establece que la venta puede llevarse a cabo fuera de remate por medio de la autoridad en forma directa o por empresa especializada,

cuando se dé cualquiera de los supuestos contenidos en el artículo 192 del mismo ordenamiento legal.

Por lo que se refiere a las autoridades que legalmente están facultadas para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de noviembre de 2006, son la Administración General de Grandes Contribuyentes, la Administración General Jurídica y la Administración General de Recaudación.

A dicho procedimiento se le puede suspender en los siguientes casos:

- ü Cuando se interponga el recurso de revocación en contra de una resolución administrativa que determinó un crédito fiscal y que es la que dio origen al procedimiento de ejecución.
- ü Cuando solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañe de los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.
- ü Cuando se interponga Juicio de Nulidad en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- ü Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el Recurso de Revocación, o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación del que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los 45 días siguientes a esa fecha para suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Ü Cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.

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

La prescripción en materia fiscal y en sí en el procedimiento administrativo de ejecución, es el medio legal para extinguir las obligaciones tanto a cargo de los contribuyentes como de las autoridades fiscales, por el simple transcurso del tiempo previo al cumplimiento de los requisitos que establecen las leyes fiscales.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y puede oponerse como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción puede interrumpirse con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito.

Es importante señalar que cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se considera gestión de cobro, siempre

que se haga del conocimiento del deudor. Los particulares pueden solicitar a las autoridades fiscales que declaren que los créditos fiscales han prescrito.

De lo anteriormente expuesto, se puede concluir que la prescripción tiene las siguientes características:

- ✓ Se consume en un plazo de cinco años, tanto en contra del fisco como de particulares.
- ✓ Es susceptible de interrumpirse.
- ✓ Puede hacerse valer como excepción procesal o como solicitud administrativa.

2.1 CONCEPTO DE GARANTÍA

Los contratos de garantía son aquellos que directamente sirven para asegurar al acreedor el pago de su crédito y para que confíen en el deudor quienes contraten con él.

Los contratos de garantía son de dos clases: unos de garantía personal y otros de garantía real.

Los contratos de garantía personal tienden fundamentalmente a garantizar el acreedor el cumplimiento de la obligación mediante el establecimiento o la creación de una pluralidad de deudores, de suerte que el riesgo que corre aquél, ya es menor, porque si el deudor principal no puede pagar, queda la posibilidad de ir en contra de los demás codeudores.

En los contratos de garantía real se afecta o grava un determinado bien del deudor, dotando al acreedor de un verdadero derecho real sobre ese bien que lo faculta a obtener la venta y pago de su crédito con el producto de la misma, con preferencia a todos los demás acreedores de su deudor; este tipo de garantía ofrece mayor eficacia para obtener el cumplimiento de la obligación del deudor.

La autoridad fiscal tiene la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los créditos fiscales, que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, provenientes de contribuciones, de aprovechamiento o de sus accesorios.

En materia fiscal puede decirse que: la garantía es el medio por el cual la autoridad fiscal adquiere la certeza del pago de un crédito fiscal, mediante el aseguramiento del interés fiscal en cuanto a la posibilidad de hacer efectiva una obligación pecuniaria, ya determinada o susceptible de generarse dentro de cierto tiempo, para que una vez que sea exigible, la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de la misma.

Las formas de garantías personales en materia tributaria son: la fianza, la obligación solidaria asumida por un tercer y la cartera de créditos del propio contribuyente.

Las formas de garantías reales, son: el depósito de dinero, la prenda, la hipoteca, el embargo en la vía administrativa y los títulos valor, en éstos la obligación se garantiza mediante la afectación de bienes muebles o inmuebles, con cuyo valor será pagado el crédito fiscal si el sujeto pasivo (contribuyente) deja de cubrirlo.

EL INTERÉS FISCAL

El interés fiscal es el derecho de la autoridad fiscal a la percepción del pago, de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación.

El crédito fiscal se considera privilegiado, ya que si el deudor no ha cubierto espontáneamente la deuda, el ente público tiene, frente a los demás acreedores un derecho preferente para ser pagado antes. Esta preferencia está regulada por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 149, que establece que el Fisco Federal tiene preferencia para recibir el pago de crédito provenientes de ingresos que la Federación debió percibir con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados o indemnizaciones a los

trabajadores; para que sea aplicable a dicha excepción será un requisito que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se encuentren debidamente inscritas en el registro público que corresponda y respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

Por ejemplo: si un contribuyente tiene un adeudo con una institución de crédito, y ha garantizado éste con la hipoteca de algún bien inmueble, pero debe contribuciones al fisco, mientras la institución de crédito no asegure por medio de la inscripción del bien inmueble en el Registro Público de la Propiedad, la autoridad fiscal tiene preferencia en el cobro de las contribuciones sobre la institución de crédito, por ser benéfico al Estado.

2.2 LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

Se puede decir que la garantía del interés fiscal es el medio que otorga seguridad a la autoridad para la percepción del pago de los créditos fiscales mediante un contrato que obliga al contribuyente a cumplir con la obligación en un tiempo determinado, para poder hacerlo efectivo en caso de incumplimiento.

El artículo 16 constitucional establece que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente. Esto implica que para ser competente, la autoridad debe ser creada con apego a la ley por quien constitucionalmente tenga facultades para hacerlo.

Se debe de entender que las autoridades han sido creadas legalmente por la propia Constitución Política que rige nuestra vida jurídica y social, que es la que también les ha otorgado las facultades legales de que cada una dispone, facultades que esas autoridades no pueden ampliarse a sí mismas ni delegarse entre ellas, ya que un procedimiento de esta índole sólo podría llevarse a cabo mediante una reforma constitucional.

Por lo que a la materia se refiere, lo que ha de interesar es conocer la facultad, en cuanto a garantía del interés fiscal, que las autoridades fiscales federales representadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tienen encomendada. Dicha facultad se encuentra señalada en el artículo 31, fracción VI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; nos dice que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.

La autoridad administrativa es quien desarrolla el procedimiento encaminado a lograr en última instancia, a través de un procedimiento, el pago del tributo.

Las obligaciones de la autoridad administrativa tributaria, en forma general, son la dirección del procedimiento en conformidad estricta con la ley y la toma de las resoluciones y acuerdos que discrecionalmente juzgue necesarios para proteger el pago de los créditos fiscales y el cumplimiento de las demás obligaciones formales.

Ahora bien, es necesario conocer a favor de quién se otorga la garantía del interés fiscal, que de acuerdo con el artículo 49 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación en relación con el artículo 60, primer párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación deberá otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación que es la encargada de la recepción de pagos por concepto de contribuciones y aprovechamientos; o en su caso, del organismo descentralizado competente en el cobro de algún crédito fiscal; de igual manera están facultadas las tesorerías o dependencias de las entidades federativas.

De conformidad con el artículo 48 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación, la Tesorería por conducto de los órganos auxiliares facultados legalmente para ello, calificará, aceptará, registrará, conservará en guarda y custodia, sustituirá, cancelará, devolverá y hará efectivas según proceda las garantías que se otorgan a favor del gobierno federal.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria faculta a este órgano en materia recaudatoria.

El artículo 1 señala: *“El servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley”*

El artículo 2 señala: *“El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público...”*.

El artículo 3 señala: *“El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones”*.

El artículo 4 señala: *“El domicilio del Servicio de Administración Tributaria será la Ciudad de México, donde se ubicarán sus oficinas centrales. Asimismo, contará con oficinas en todas las entidades federativas y sus plazas más importantes, así como en el extranjero, a efecto de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión en asuntos de su competencia conforme a esta ley...”*.

El artículo 7 señala: *“Las atribuciones que tendrá el Servicio de Administración Tributaria”*.

Asimismo, la autoridad ante la cual se presentará la garantía del interés fiscal conforme a los artículos 19, Apartado “A” Fracción XVII, y 25, Fracción XXV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, son: Las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes y de Recaudación y las

Administraciones Locales que de ellas dependan, a quienes compete ejercer las facultades siguientes:

Administración General de Grandes Contribuyentes:

Artículo 19, Apartado "A" Fracción XVII.- Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades; autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas cuando proceda, y vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad, así como exigir su ampliación si no lo fueren.

Administración General de Recaudación:

Artículo 25, Fracción XXV.- Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades; autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas cuando proceda, y vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad, así como exigir su ampliación si no lo fueren.

2.2.1 PROCEDENCIA DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

Ya se han visto los conceptos básicos de la garantía del interés fiscal, y se pueden identificar las autoridades competentes para la aceptación y calificación de la misma, procederemos a estudiar los supuestos en los que es procedente otorgar la garantía del mencionado interés fiscal, para seguridad de la autoridad, dependiendo de la solicitud del contribuyente, con base en el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación.

Solicitud de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Se decía que se entiende por *procedimiento administrativo de ejecución*, al conjunto de actos que permite al Estado exigir de forma coactiva el pago de las obligaciones tributarias.

El procedimiento administrativo de ejecución es conocido también como *procedimiento económico coactivo*, así como *procedimiento de ejecución forzosa* o *procedimiento fiscal de ejecución*.

En el artículo 145, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, se establece que mediante el procedimiento administrativo de ejecución, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Esto quiere decir que el procedimiento económico coactivo consiste en una serie de actos que el Estado realiza con la finalidad de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente con el pago de créditos fiscales dentro de los plazos fijados por las disposiciones fiscales.

Asimismo el procedimiento administrativo de ejecución tiene como propósito la recuperación del importe de lo debido por concepto de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor.

Así entonces se tiene que el procedimiento administrativo de ejecución inicia con el requerimiento de pago al contribuyente o responsable solidario, del crédito fiscal que no haya sido cubierto dentro del plazo señalado por las disposiciones fiscales.

El procedimiento es realizado por la autoridad ejecutoria hasta lograr su finalidad, o sea, la obtención del pago, pero puede suceder que durante su tramitación se den acontecimientos que los suspendan.

Tales acontecimientos no pueden producirse por acuerdo de parte o por inactividad de la autoridad que lleva a cabo el procedimiento de ejecución, pues de acuerdo con la legislación vigente se tiene la obligación de llevarlo hasta las últimas consecuencias, salvo que exista una causa establecida por la propia ley para efectuar la suspensión.

La **suspensión** del procedimiento administrativo de ejecución debe ser solicitada por el interesado, a dicha solicitud debe de ir acompañar los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal, o en su caso, ofrecimiento de la garantía propuesta. La garantía debe comprender además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los recargos que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, de conformidad con lo establecido por el artículo 141, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Al solicitarse la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los actos administrativos no se ejecutarán, siempre y cuando se haya garantizado el interés fiscal por parte del contribuyente.

Requisitos para que proceda el otorgamiento de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

De conformidad con lo establecido por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución procederá en alguno de los siguientes supuestos.

- Ø Cuando hubiere interpuesto en tiempo y forma el Recurso Administrativo de Revocación. Es este supuesto el plazo para garantizar el interés fiscal, será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que interpuso el medio de defensa.

- Ø Cuando se hubiere impugnado una resolución administrativa mediante el Juicio de Nulidad, siempre y cuando se garantice el interés fiscal.

- Ø No se exigirá garantía adicional si en el Procedimiento Administrativo de Ejecución ya se hubieren embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee:

Se debe recordar que para que subsista la suspensión del procedimiento administrativo es necesario ampliar la garantía cada doce meses por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

Solicitud de prórroga para el pago de la obligación fiscal.

La prórroga consiste en la autorización para efectuar el pago de la obligación fiscal a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

Generalmente, la prórroga para el pago de una obligación fiscal es mediante la modalidad de pago en parcialidades, lo cual implica la solicitud del contribuyente para que la autoridad recaudadora autorice el pago de un crédito fiscal en un plazo máximo de cuarenta y ocho parcialidades.

Conforme al artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos siempre y cuando se garantice el interés fiscal; en la fracción III, inciso a) del mismo artículo señala que quedará revocada la autorización para pagar a plazos, cuando no se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente, o que el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación, o no pague tres parcialidades.

Formalidades para realizar el pago en parcialidades:

Las contribuciones omitidas y sus accesorios se actualizarán a partir de la fecha en que debieron haberse pagado hasta aquélla en que se conceda la autorización; durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo accesorios y actualización.

No procederá la autorización del pago a plazos tratándose de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquéllas que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en que se solicite la autorización.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, exigirán que se garantice el interés fiscal dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos.

Los contribuyentes opten por efectuar el pago de sus adeudos en parcialidades, deberán garantizar el adeudo fiscal por el cual ejerzan la opción, excluyendo de la garantía el monto de la primera parcialidad, o sea que previamente a la presentación del aviso, debió haberse.

En el caso de que el contribuyente opte por pagar en parcialidades y no garantice el interés fiscal, la autoridad estimará que el contribuyente se desiste de la opción de pagar en parcialidades el adeudo, mismo que se tendrá que pagar en su totalidad en una sola exhibición.

Solicitud de la aplicación del producto obtenido por la enajenación de bienes embargados.

Para obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente puede solicitar que se trabe embargo sobre bienes que han sido

previamente embargados por fiscos locales (estatales o municipales); o bien están sujetos a cédula hipotecaria.

No obstante lo anterior, el embargo se tramará y se comunicará tal hecho a los fiscos locales. Si éstos muestran inconformidad con el embargo, los tribunales judiciales federales resolverán la controversia. En tanto dicha inconformidad no esté resuelta, no se aplicará el producto obtenido de la enajenación, a menos que el fisco local garantice el interés del fisco federal. (Artículo 159 del Código Fiscal de la Federación).

Ahora bien, si los bienes señalados para la ejecución hubieren sido embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará el secuestro de los mismos entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local.

En el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación se contempla lo referente a la solicitud por parte del contribuyente de la *condonación de multas* por infracción a las disposiciones fiscales, la cual dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución si así se solicita, y mientras se garantice el interés fiscal.

De igual manera el artículo 76 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que la autoridad podrá enajenar a plazos los bienes embargados cuando no haya postura para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan.

Esto significa que cuando la autoridad va a rematar los bienes embargados en el que se propone la venta, los postores (los interesados en adquirir los bienes subastados) deben depositar en institución autorizada o en la propia oficina ejecutora, el importe con el cual se constituya la garantía del interés fiscal para el cumplimiento de las obligaciones que adquieren por la adjudicación de los bienes rematados.

Se reitera que para obtener la suspensión de este procedimiento, se deben emplear las garantías personales señaladas por la ley, tales como la fianza o la obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, la cartera de créditos del propio contribuyente, o las reales, consistentes en el depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes, la prenda y la hipoteca, dichas formas de garantizar el interés fiscal las trataremos a continuación.

2.2.2 FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.

Las formas establecidas en el Código Fiscal de la Federación para garantizar el interés fiscal sirven directamente para asegurar al acreedor el pago de su crédito o adeudo.

El fundamento legal que contempla el otorgamiento de garantías del interés fiscal, son los artículos 141 del Código Fiscal de la Federación y 60 de su Reglamento, los cuales establecen las formas de garantizar y la obligación de los contribuyentes de otorgar a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esta funciones aunque tengan otra denominación, en alguna de las siguientes formas:

Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalente.

- q Prenda o Hipoteca.
- q Fianza otorgada por institución autorizada, la cual no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- q Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- q Embargo en la vía administrativa.
- q Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, como lo veremos más adelante.

Dado el interés de la autoridad de que sean pagados los créditos fiscales y con la finalidad de que el Estado pueda realizar normalmente sus funciones, la ley propende a reforzar la obligación del deudor, ya sea sujetando bienes de su propiedad y aún de terceros a la acción directa del Fisco.

De esta manera surgen las garantías personales y las garantías reales, las cuales ya hemos definido con antelación.

Sin embargo, es importante aclarar que el reforzar la obligación mediante garantías personales, consiste en agregar al deudor principal uno o varios deudores para que conjuntamente respondan a la obligación del adeudo principal con el patrimonio de los mismos.

Las garantías personales establecidas en el derecho tributario son: la fianza otorgada por institución autorizada, la obligación solidaria asumida por tercero y la cartera de créditos del propio contribuyente.

En cuanto a las garantías reales, la obligación se garantiza mediante la afectación legal o voluntaria de bienes muebles e inmuebles, para que su valor se aplique al pago del crédito fiscal garantizado, si el sujeto pasivo deja de cubrirlo.

El depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalente, la prenda, la hipoteca, el embargo en la vía administrativa y los títulos valor, se encuentran en esta clase de garantías.

A continuación se desarrollarán las características de cada una de éstas formas de garantizar el interés fiscal:

La fianza es el contrato por el que una persona, llamada fiador, distinta del deudor y del acreedor en una determinada obligación, se obliga con este último a pagar dicha obligación; en caso de que el primero no lo haga. (Artículo 2794 Código Civil para el Distrito Federal)

La obligación que asume el fiador consiste en responder ante el acreedor, por el incumplimiento de la obligación a cargo del deudor.

Esta garantía tiene el carácter de solidaria, en razón de que el fiador responde frente al acreedor en los mismos términos que el deudor, y no es necesario agotar previamente el patrimonio del deudor para hacer efectivo el crédito fiscal en contra del garante.

Cuando la garantía es subsidiaria, el garante responde frente al acreedor únicamente en la medida en que no se haya podido satisfacer el crédito con los bienes del deudor principal, ya que sólo responde hasta por la cantidad que no haya podido pagar el deudor principal; este tipo de garantía no es muy usual en el derecho tributario mexicano, por ello es que en la fracción III del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación se señala que las instituciones de fianzas no gozan de los beneficios de orden y excusión, por las obligaciones asumidas.

El beneficio de orden es el que la ley concede al fiador de no poder ser demandado por el acreedor, sin que antes lo sea el deudor principal.

El beneficio de excusión, consiste en aplicar libremente todo el valor de los bienes del deudor al pago de la obligación.

Formalidades de la fianza.

El artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que, cuando la garantía se otorgue mediante fianza, la misma deberá ser a favor de la Tesorería de la Federación y a través de una institución autorizada; en donde ésta

última se comprometa a pagar por el deudor en caso de que la obligación garantizada sea exigible.

El artículo 14, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación señala que la garantía debe comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento; por lo que, si al terminar ese período no se ha cubierto el crédito, se deberá actualizar su importe cada año y ampliar la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Quien otorgue garantía por medio de la fianza tendrá que presentar, ante la autoridad recaudadora, póliza de fianza ajustándose a los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca, quedando en poder y guarda de dicha autoridad.

La póliza de fianza deberá ser calificada por la autoridad fiscal respectiva, con el objeto de que las obligaciones adeudadas se encuentren garantizadas en las pólizas referidas.

Una vez que la obligación principal se vuelve exigible, la autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora de acuerdo con lo establecido en el Artículo 143 del Código Fiscal de la Federación, motivando y fundando el requerimiento de pago y acompañando a éste los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.

En el caso de que procediera la cancelación de la fianza, la autoridad ejecutora deberá dar de baja la garantía en el registro que para tal efecto lleve.

Obligación solidaria asumida por un tercero.

Esta forma de garantizar el interés fiscal se da cuando un tercero se hace responsable de las obligaciones pecuniarias a cargo del deudor principal y se deberán satisfacer los requisitos que señale la autoridad para que se acepte la responsabilidad que asume el tercero.

En el caso de que sea persona moral la que garantice el interés fiscal, la autoridad fiscal verificará que el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social y siempre que no haya tenido pérdida fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aun teniéndola, ésta no haya excedido en un 10% de su capital social.

En el caso que sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso. (Artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

Para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá manifestar su aceptación expresamente, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, con la presencia de dos testigos.

La obligación solidaria podrá constituirse mediante la acreditación de la idoneidad y solvencia económica del obligado solidario.

Para tales efectos, el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que: “el garante deberá manifestar su aceptación mediante escrito firmado ante notario público o ante la oficina recaudadora que tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos”.

A fin de formalizar el otorgamiento de la garantía, el jefe de la oficina recaudadora levantará un acta, de la que deberá entregar copias a los interesados, y se encargará de inscribir en el registro público, cuando se hubiera embargado bienes que por su naturaleza sean motivo de registro.

Cuando sea necesario hacer efectiva la garantía, se sacarán a remate los bienes ofrecidos, de acuerdo con el procedimiento que establece el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 173 al 196.

Cuando proceda la cancelación de la garantía, en su caso la autoridad comunicará tal situación al Registro Público de la Propiedad, para que se dé baja la inscripción correspondiente.

Si un tercero asume la obligación de garantizar por cuenta de otro, con prenda o hipoteca o embargo en la vía administrativa, deberá cumplir con los requisitos que para cada una de estas formas contempla el Reglamento del Código Fiscal de la Federación (artículo 64).

Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas.

Una forma de garantía real establecida por el artículo 141, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, es el depósito u otras formas de garantía financiera equivalentes. Esta forma de garantía debe aceptarse al 100% de su valor nominal respecto del importe del crédito actualizado y todos sus accesorios legales causados así como los que se originen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Si a los doce meses no se ha pagado el crédito fiscal, se deberá ampliar la garantía por otro período igual.

El depósito se entiende como la entrega de algún bien a un tercero, con el propósito de que se haga cargo de mantenerlo a disposición de una persona determinada, quien bajo ciertas condiciones preestablecidas, puede hacerse acreedora a su entrega.

El depósito en dinero consiste en entregar cierta cantidad de dinero a una institución autorizada, a efecto de que la reciba en calidad de garantía a favor del Fisco Federal, obligándose a guardarla para, según el caso, restituirla al depositante o se haga efectivo por la autoridad competente.

Generará intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo permanecer la cantidad original en depósito mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo el depositante retirar los intereses que se generen de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El depósito en dinero se puede efectuar mediante billete expedido por Nacional Financiera o el Banco de México, S. A. y puesto a disposición de la Tesorería de la Federación.

Prenda o Hipoteca

Cabe señalar, que nuestra legislación fiscal considera a la prenda y a la hipoteca dentro de una sola fracción, lo cual puede originar controversia por su similitud; sin embargo, tienen el mismo objetivo, pero existen diferencias entre ambas.

Prenda

La prenda es una garantía real sobre bienes muebles, admisible en materia fiscal según el Artículo 141, fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Se entiende por *prenda* un contrato por el que el deudor o un tercero entrega al acreedor o a un tercero la posesión de un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de la obligación y su preferencia en el pago, con el producto de su venta en caso de incumplimiento de la misma obligación.

La garantía de prenda se constituye mediante la entrega real o jurídica de bienes muebles, los que serán aceptados al 75% de su valor, y deberán estar libres de

gravámenes hasta por ese porcentaje, que se acredite la propiedad de quien la otorga y sean susceptibles de ser enajenados al proceder su exigibilidad, a efecto de cubrir la obligación pecuniaria garantizada.

La prenda deberá inscribirse en el Registro que corresponda, generalmente se registran ante el Registro Público de la Propiedad o escritura pública o protocolización ante notario para que produzca efectos contra terceros, siempre y cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esta formalidad.

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

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

Hipoteca

El Código Civil Federal en su parte conducente define a la Hipoteca como: “Una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecido por la ley”

La *hipoteca* es un contrato por el que el deudor o un tercero conceden a un acreedor el derecho a realizar el valor de un determinado bien enajenable, sin entregarle la posesión del mismo, para garantizar con su producto el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago.

La hipoteca generalmente se constituye sobre bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral, que comprendan a la vez los predios y sus accesorios, entendidos éstos como las construcciones, equipos instalados que no sean de fácil retiro o que forma parte de los mismos; también puede constituirse sobre bienes muebles respecto de los cuales es admisible la hipoteca, por ejemplo los barcos o aeronaves.

Las autoridades fiscales no aceptarán la garantía en ésta modalidad cuando los bienes estén sujetos a gravámenes anteriores a la determinación del crédito fiscal, así como los que se encuentren afectados por resoluciones agrarias o urbanísticas.

Cuando los bienes a hipotecar ya estén dados en garantía con anterioridad, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% del valor, en caso contrario, se procederá a que se constituya garantía complementaria por la cantidad que no quede cubierta.

El otorgamiento de la garantía de hipoteca se hará en escritura que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.

El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año conforme a los requisitos que señala el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La hipoteca puede ser constituida por el propio deudor o responsable del crédito fiscal o por una persona que sea un tercero propietario del inmueble, en este último caso dispone el Artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que el tercero debe cumplir con los requisitos que se señalan para la hipoteca y al mismo tiempo para que un tercero asuma solidariamente la obligación fiscal, quedando obligado personalmente.

El embargo en la vía administrativa

El embargo en la vía administrativa es otra de las garantías reales establecidas en el artículo 141, Fracción V del Código Fiscal de la Federación.

Como todas las demás, deberá comprender los accesorios causados y los que se originen en los doce meses siguientes a su otorgamiento y, en caso de que no se haya cubierto el crédito fiscal, se deberá ampliar la garantía por los doce meses siguientes.

Esta garantía se constituye a solicitud del contribuyente hacia la autoridad. El contribuyente deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente, para tal efecto señalará los bienes en que deba practicarse el embargo, siempre que sean de su propiedad y con valor suficiente para garantizar el interés fiscal, sin que sean susceptibles de embargo los bienes de fácil descomposición o deterioro, o materias inflamables.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 157 exceptúa de embargo los siguientes bienes:

1. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
2. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo, a juicio del ejecutor.
3. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
4. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria, a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad, si a ella están destinados.

5. Las armas, vehículo y caballos que los militares en servicio deban usar y conforme a las leyes.
6. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
7. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
8. Los derechos de uso y habitación.
9. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
10. Los sueldos y salarios.
11. Las pensiones de cualquier tipo.
12. Los ejidos.

Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

En la fracción VI del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, se establece este tipo de garantía del crédito fiscal, cuando el contribuyente demuestre ante la autoridad ejecutora la imposibilidad de hacerlo mediante cualquiera de las otras formas de garantía previstas en dicho Artículo.

Títulos valor.

Los artículos valor o documentos que acreditan valores o inversiones como son las acciones, obligaciones, bonos, certificados de depósito, etcétera, se aceptarán como garantía del interés fiscal para asegurar la parte de la totalidad del crédito que no ha quedado garantizada, solamente en el supuesto en el que el deudor manifieste por

escrito, bajo protesta de decir verdad, que es la única forma en que puede hacerlo, especifique los datos de identificación de los títulos respectivos y se comprometa a no disponer de los mismos sin la previa autorización de la autoridad ejecutora.

Los títulos se recibirán al 100% de su valor nominal, siempre y cuando no estén dados en garantía de otros créditos distintos a los fiscales. Asimismo, una vez aceptados los títulos en garantía por la autoridad ejecutora, los mismos deberán inscribirse en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.

Cartera de créditos

Con la finalidad de que las autoridades fiscales aseguren el cumplimiento de la obligación mediante ésta modalidad de garantía, es conveniente que la misma se ofrezca en escrito firmado por el deudor ante notario o la propia autoridad en presencia de dos testigos, en que se obligue a mantener asegurada la parte de la totalidad del crédito fiscal a su cargo no garantizada, con los créditos que tenga a su favor, bajo protesta de decir verdad de que es la única forma de cumplir con este requisito.

Al citado escrito deberán acompañarse estados de posición financiera, copia de las declaraciones anuales del impuesto sobre la renta de los dos últimos ejercicios, el inventario de los bienes de la negociación, así como un informe sobre el movimiento de clientes, documentos por cobrar y otras cuentas que comprueben el monto promedio mensual de su cartera de créditos validados por Contador Público Registrado.

El deudor, además, durante la vigencia de esta garantía, periódicamente deberá informar sobre el movimiento que registre su cartera de créditos a la Administración Local de Recaudación correspondientes.

Por lo general, el deudor responde de sus obligaciones con todos sus bienes, pero la autoridad no puede disponer de todos ellos, salvo los casos excepcionales de que se

hayan constituido gravámenes reales como la hipoteca, la prenda o el embargo en la vía administrativa.

Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales, el representante legal.

Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo del cargo; en este supuesto los bienes se depositarán en un almacén general de depósito y si no lo hubiera en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.

El embargo de los bienes deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, o mediante escritura pública o protocolización ante notario cuando los bienes embargados estén sujetos a esta formalidad.

Con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, deberán cubrirse los gastos de ejecución, por lo que el pago efectuado tendrá el carácter de definitivo y en ningún caso procederá su devolución una vez practicada la diligencia.

Combinación de garantías

Se podrá garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito con la combinación de las diferentes formas de garantía antes señaladas, con la formalidad de que dicha garantía sea suficiente para cubrir el monto total del crédito fiscal y sus accesorios, que se causen durante el período de doce meses siguientes a partir de la fecha en que fue otorgada la garantía.

2.2.3 REQUISITOS DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

Generalidades

Como parte de la certeza en el aseguramiento de créditos fiscales que debe tener la autoridad fiscal es necesario que el contribuyente, al ofrecer un medio de garantía para el cumplimiento de la obligación tributaria, deba garantizar el interés fiscal fehacientemente, de tal manera que la autoridad cumpla con su objetivo: la recaudación de las cantidades que tenga derecho a percibir el Estado para el cumplimiento de los planes de desarrollo previamente establecidos.

Competencia para calificar y aceptar la garantía del interés fiscal.

La calificación y aceptación de las garantías constituidas con motivo de créditos y otras obligaciones fiscales, se realizará por las Administraciones Generales de Recaudación, Grandes Contribuyentes y las Administraciones Locales que de ellas dependan, conforme a los Artículos 19, Apartado "A" Fracción XVII, y 25, Fracción XXV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Calificación de las garantías

En general la calificación de las garantías del interés fiscal consiste en comprobar;

- a. Que el motivo por el que se otorga sea procedente.
- b. Que se reúna los requisitos de forma legal.
- c. Se señale el tipo de garantía que se ofrece.
- d. Se mencione el concepto y el origen de la misma.
- e. Que el importe de la garantía sea suficiente.

Calificación de la garantía fiscal ofrecida.

PÓLIZA DE FIANZA

Hay que recordar que los medios para garantizar el interés fiscal se ofrecerán por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, mismos que para ser aceptados se calificarán de acuerdo a lo establecido en la ley.

En el caso de pólizas de fianza como garantía del interés fiscal, las deberán calificar las autoridades fiscales ya referidas, con el objeto de que todas y cada una de las obligaciones adeudadas se encuentren garantizadas por tales pólizas en forma expresa.

Calificación.-El procedimiento para admitir la fianza como medio de garantía se hará conforme a las siguientes reglas:

Al recibirse la fianza en la Administración correspondiente, se procede a calificarla, es decir, deberá verificarse que la misma cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Esté formulada en papelería oficial de las instituciones de fianzas (Artículo 12 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas).
- b) Contenga la fecha de expedición y número de folio legibles y sin alteraciones.
- c) Señale con número y letra el importe total por el que se expide, en moneda de curso legal, debiendo coincidir ambos datos.

Tal cantidad, también deberá coincidir con el monto a garantizar, considerándose dentro de éste el crédito y sus accesorios legales.

- d) Cite los datos de identificación de la Afianzadora (denominación, clave de RFC y domicilio), así como el nombre, denominación o razón social y clave del RFC del deudor principal.

- e) Indique los datos del crédito o créditos de que se trate, tales como concepto del adeudo, período al que corresponde, motivo por el que se garantiza y los demás que procedan de acuerdo a cada caso en particular.
- f) Contenga el nombre y firma autógrafa de los funcionarios autorizados.
- g) Contenga las cláusulas que mencionan a continuación:

“En el supuesto que la presente fianza se haga exigible, la institución fiadora se somete expresamente al Procedimiento Administrativo de Ejecución establecido en el artículo 143 del Código Fiscal de la Federación y está conforme en que se le aplique dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro, renunciado a los beneficios de orden y excusión”.

La presente fianza continuará vigente en el supuesto que se le otorguen prórrogas o esperas al deudor para el cumplimiento de las obligaciones que se afianzan.

La presente fianza permanecerá en vigor desde la fecha de su expedición y durante la substanciación de todos los recursos legales o juicios que se interpongan, hasta que se dicte resolución definitiva por autoridad competente”.

Aceptación.-Una vez calificada la garantía, las autoridades fiscales antes mencionadas, formularán oficio de aceptación dirigido al otorgante, que contenga los datos de la fianza que indican a continuación:

- § Número y folio
- § Importe total
- § Fecha de expedición
- § Denominación de la compañía afianzadora
- § Nombre, denominación o razón social del fiado
- § Conceptos garantizados

§ Motivo por el cual se otorga la garantía.

Cuando la póliza de fianza omite requisitos necesarios para su aceptación, se formulará requerimiento por el que se solicite al oferente de la fianza, que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación del requerimiento, solvente o corrija el requisito o error detectado en la póliza, apercibiéndole de que, en caso de incumplimiento, no se aceptará la garantía (Artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación)

Para cumplir con el requerimiento, el oferente deberá presentar dentro del plazo señalado en el mismo, el documento adicional que expida la afianzadora, que modifique o adicione los datos o el monto de la póliza correspondiente, según el caso, como lo previene la Ley Federal de Instituciones y Fianzas (Artículo 117).

Otras formas de garantizar el interés fiscal son las siguientes:

- ◆ El embargo en la vía administrativa de ejecución.
- ◆ La prenda e hipoteca
- ◆ El depósito en dinero
- ◆ La obligación solidaria asumida por tercero

Se calificarán por la autoridad correspondiente de acuerdo con las disposiciones fiscales, para lo cual, la autoridad verificará que se cumplan los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

En cuanto a la clase de garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe sea suficiente para cubrir los conceptos que señala el Artículo 141 del Código Fiscal de la Federación; cuando no se cumplan estos requisitos, la autoridad requerirá al promovente a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, en caso contrario no se aceptará la garantía.

Efectividad.-Al hacerse exigible la obligación garantizada se hará efectiva la fianza en términos del Artículo 143 del Código Fiscal de la Federación mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución con las siguientes modalidades:

- a) La autoridad ejecutora requerirá del pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.
- b) Si no se paga el crédito dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la autoridad ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate en bolsa, valores propiedad de la afianzadora, bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado.

LA PRENDA

Recordemos que la prenda es una de las formas de garantizar el interés fiscal mediante la entrega de un bien mueble susceptible de enajenarse en caso de incumplimiento de la obligación garantizada.

Calificación.-Se procederá a verificar que la garantía ofrecida reúna los siguientes requisitos:

- a. Exista escrito en el que se ofrezca el bien mueble como garantía prendaria.
- b. Que, quien ofrezca la prenda sea su legítimo propietario y exhiba la factura o documento, que así lo acredite.
- c. Que el valor de los bienes sea suficiente para asegurar el interés fiscal, presentando avalúo del mismo, salvo el supuesto previsto en el párrafo tercero de la Fracción I del Artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Al examinar la autenticidad de los documentos, deberá de comprobarse que los bienes correspondan físicamente con la descripción contenida en el documento, que realmente sea propiedad del deudor y que el avalúo que se presente esté vigente, conforme a lo previsto en el Artículo 4° del Reglamento de Código Fiscal de la Federación.

De no reunir los requisitos para su aceptación, se requerirá mediante oficio al deudor para que subsane la omisión dentro de un plazo de cinco días, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Aceptación.-Satisfechos los requisitos, su aceptación se formaliza levantándose un acta administrativa, la cual deberá contener los datos siguientes:

- ✓ Nombre completo del deudor.
- ✓ Lugar y fecha en que se levanta el Acta.
- ✓ Importe total del crédito actualizado, incluyendo los accesorios legales causados y los que se causan en los doce meses siguientes a su otorgamiento.
- ✓ Valor de los bienes.
- ✓ Importe de la garantía
- ✓ Descripción de la prenda
- ✓ Motivo por el que se garantiza
- ✓ Honorarios de los depositarios, en su caso

Cuando los bienes están sujetos a inscripción, se solicita este al Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

Efectividad de la garantía prendaria.-Al hacerse exigible esta garantía, su efectividad se hará a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución a efecto de realizar la enajenación de los bienes en remate o fuera de subasta, según sea el caso.

LA HIPOTECA

Se reitera que la hipoteca es una forma de garantía que se constituye sobre bienes que no se entregan físicamente a la autoridad ejecutora y que da derecho a ésta, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagada con el producto de la venta de los bienes, en grado preferencial.

Calificación.-Para efecto de aceptación, habrá de verificarse lo siguiente:

- a. Se presente escrito de ofrecimiento de garantía.
- b. Se anexe copia certificada de la escritura pública o título de propiedad en el que se acredite que el deudor u obligado solidario del crédito es el legítimo propietario del bien.
- c. Certificado de libertad de gravamen, en el que no aparezca anotado algún gravamen o en el supuesto de que si lo reporte, la suma total de estos y el interés fiscal a garantizar, no exceda del 75% del valor del bien.
- d. Última boleta de pago de Impuesto Predial, en su caso.
- e. Avalúo pericial o catastral (formulado con menos de 6 meses anteriores a su presentación), en términos del artículo 4° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- f. En su caso, escrito del cónyuge o copropietario (s), por el que se manifieste su aceptación como obligado solidario.

De no reunir los requisitos, se formula oficio para el deudor a efecto de que dentro de los 5 días siguientes dé cumplimiento a las omisiones, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Aceptación.-Calificada y aceptada la garantía, la autoridad ejecutora proporcionará al Notario Público los documentos presentados para que formule escritura pública, la cual se inscribe en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio para que surta efectos contra terceros.

Efectividad.-Al hacerse exigible la garantía otorgada, ésta se hará efectiva a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, para que con el producto obtenido de la enajenación sea cubierto el crédito fiscal.

Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. Esta forma de garantizar el interés fiscal se da cuando un tercero se hace responsable de las obligaciones pecuniarias a cargo del deudor principal y debe satisfacer los requisitos que señale la autoridad para que se acepte la responsabilidad que asume el tercero.

Se requiere que el obligado solidario acredite su idoneidad y solvencia económica. Esta obligación solidaria puede asumirse mediante prenda, hipoteca o embargo en vía administrativa.

Calificación.-Verifica que este tipo de garantía reúna los requisitos siguientes:

- A. Se presente escrito de ofrecimiento, acompañando el documento firmado ante notario público o ante la autoridad ejecutora que tiene a su cargo el cobro del crédito fiscal, donde se haga constar que el tercero asume dicha responsabilidad.
- B. Para que un tercero asuma la obligación de garantizar por cuenta de otro mediante prenda o hipoteca o embargo en la vía administrativa, deberá cumplir con los requisitos que para cada una establecen en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

De no reunir los requisitos, se formula requerimiento a efecto de que dentro de los 5 días siguientes subsane la omisión, apercibiéndole que de no hacerlo, se tendrá por no presentada la misma.

Aceptación.-Una vez calificada la garantía otorgada, se formaliza mediante la emisión del oficio de aceptación correspondiente dirigido al deudor.

Efectividad.-Al hacerse exigible el crédito fiscal garantizado, se formulará requerimiento de pago al deudor principal y en el caso de que éste no cumpla con el pago se hará exigible la garantía fiscal, aplicándose le Procedimiento Administrativo de Ejecución, el cual tendrá por objeto el embargo de bienes del obligado solidario, o la enajenación de los bienes otorgados en garantía.

EMBARGO EN LA VÍA ADMINISTRATIVA

El embargo en la vía administrativa es la forma de garantizar el interés fiscal que consiste en el embargo de bienes que lleva a cabo la autoridad ejecutora, el cual se efectúa a petición del deudor principal o en su caso, del obligado solidario, quien señalará los bienes sobre los que se practicará, mismos que deberán ser suficientes para garantizar el interés fiscal del crédito y sus accesorios.

Calificación.-La autoridad fiscal verificará que la garantía ofrecida reúna los siguientes requisitos:

- a) Se presente escrito de solicitud de embargo en la vía administrativa
- b) La solicitud señale el tipo de bien que se va a embargar, pudiendo ser muebles, derechos reales, inmuebles o negociaciones.
- c) En estos casos se debe verificar, según sea el tipo de embargo, lo siguiente:

Bienes muebles

- Que la factura o documento, acredite la legítima propiedad del oferente.
- Se presente avalúo pericial del mismo.

Derechos reales

- Acciones, bonos u otros títulos en que consten tales derechos.
- Contratos de administración celebrados con casas de bolsa.

Bienes inmuebles

- § Copia certificada de la escritura pública o del título de propiedad.
- § Certificado de libertad de gravámenes.
- § Constancia de no afectación agraria o urbanista.
- § Última boleta de pago de impuesto predial.
- § Avalúo bancario o catastral.
- § En su caso, escrito del cónyuge o copropietario, manifestando su aceptación como obligado solidario.

Negociaciones

- No constituidas en sociedad:
 - Ø Cédula de RFC
 - Ø Última declaración de pago del Impuesto Sobre la Renta
 - Ø Inventario de bienes y derechos de la negociación.
 - Ø Avalúo de la negociación.
- Constituidas como sociedades mercantiles o sociedades o asociaciones civiles:

- Ø Acta constitutiva en que no aparezca cláusula prohibitiva para otorgarla en garantía.
- Ø Poder para actos de dominio del oferente.
- Ø Estados financieros de la empresa
- Ø Ultima declaración de pago del Impuesto Sobre la Renta.
- Ø Inventario de bienes de la empresa.
- Ø Avalúo de la negociación.
- Ø Ultimo recibo de pago del impuesto predial (si el inmueble forma parte de los activos de la empresa o negociación)
- Ø Certificado de libertad de gravámenes

De no reunir los requisitos, se formulará requerimiento al deudor para que dentro de un plazo de 5 días, subsane la omisión, apercibiéndole que de no hacerlo se aceptará la garantía ofrecida.

Aceptación.-De no reunir los requisitos, y previa comprobación del pago de los gastos de ejecución en términos del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación se levantará acta administrativa y se formalizará su aceptación efectuando la diligencia de embargo sobre los bienes que se proponen en garantía, inscribiéndose en su caso, en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio para que surta efectos contra terceros.

Efectividad.-Al hacerse exigible esta garantía, se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que en el caso de negociaciones habrá de efectuarse una previa intervención con cargo a caja, conforme a lo dispuesto en la Sección Tercera del Capítulo Tercero del Título Quinto del Código Fiscal de la Federación.

TÍTULOS VALOR

Para efectos de aceptación, la autoridad verificará lo siguiente:

- A) Se presente escrito de ofrecimiento de los títulos valor como garantía del interés fiscal.
- B) El escrito contenga la manifestación del contribuyente que bajo protesta de decir verdad, se encuentra imposibilitado para garantizar el alguna otra forma, especificando pormenorizadamente los datos de identificación de los títulos.
- C) Se acredite documentalmente la vigencia y legítima propiedad de los títulos.
- D) Que el escrito de ofrecimiento tenga promesa del deudor de (los) crédito(s) de no disponer de los valores o inversiones de los mismos, sin el previo consentimiento de la autoridad ejecutora, la cual, en caso de autorizarlo, deberá exigir garantía sustituta que permita mantener asegurado el interés fiscal.

De no reunir los requisitos se formula oficio para que dentro de los 5 días siguientes subsane la omisión, apercibiéndole que de no hacerlo se tendrá la garantía ofrecida.

Aceptación.-Una vez reunidos los requisitos de la garantía ofrecida, su aceptación se formaliza mediante oficio, destinando copia a la dirección general de seguros y valores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para los efectos de su competencia, así como a la Tesorería de la Federación en calidad de beneficiaria, apercibiéndole al oferente, de que en caso de no hacerse exigible el (los) crédito (s), se ejecutarán los títulos de crédito, contratos o documentos, los cuales deberán de ponerse a disposición de la autoridad.

Efectividad de la garantía.-Al hacerse exigible el adeudo, se requerirá al contribuyente la entrega de los títulos de créditos, contratos u otros documentos a efecto de notificar su embargo a los deudores del oferente de la garantía, para que

no hagan a éste el pago de las cantidades sino a la autoridad ejecutora, por conducto de institución de crédito, apercibiéndoles de doble pago en caso de desobediencia.

CARTERA DE CRÉDITOS DEL CONTRIBUYENTE

En esta forma de garantía se hace referencia a los créditos que tiene a su favor un contribuyente, los cuales ofrece a la autoridad para garantizar el interés fiscal de adeudos que tiene a su cargo.

Calificación.-Para efectos de la calificación es conveniente que la autoridad ejecutora, verifique que la garantía reúna los siguientes requisitos:

- A) Se presente escrito de ofrecimiento de la garantía, firmado ante notario público o ante la autoridad ejecutora, en presencia de dos testigos.
- B) Contenga la manifestación bajo protesta de decir verdad, su imposibilidad de garantizar en alguna otra forma.
- C) Contenga la manifestación del contribuyente, en la que se obliga a mantener en su cartera de créditos (letras de cambio, pagarés, títulos de créditos, contratos u otros documentos que acrediten tales adeudos) como garantía del interés fiscal y sus accesorios.
- D) Se anexe al escrito, la documentación que acredite lo manifestado (estados de posición financiera, declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta de los 2 últimos ejercicios, inventario de bienes de la negociación, contrato de arrendamiento que demuestre que el inmueble de la empresa no es de su propiedad).
- E) Se presente un informe del movimiento que registre la empresa en su rubros de clientes, documentos por cobrar u otras cuentas de

acrediten el monto promedio mensual de su cartera de créditos, validada mediante firma de contador público, registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De no reunir los requisitos, se formulará requerimiento al deudor para que subsane las omisiones dentro de un plazo de 5 días, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Aceptación.-Una vez satisfechos, su aceptación se formalizará mediante oficio en el cual se indicará al garante que mensualmente deberá informar a la autoridad ejecutora los movimientos que registre su cartera de créditos.

DEPÓSITO EN DINERO

El depósito en dinero es la suma de dinero que el deudor de un crédito entrega a la autoridad ejecutora en calidad de garantía del interés fiscal, mediante un certificado de depósito (billete de depósito) que expide institución de crédito autorizada (Nacional Financiera) o sus sucursales, agencias o corresponsalías de la misma.

Calificación de la garantía.-Para su calificación se deberá verificar lo siguiente:

- ✓ Se efectúe un ofrecimiento por escrito.
- ✓ Se presente el original del certificado de depósito.
- ✓ Que el certificado o billete de depósito, esté expedido por Nacional Financiera.
- ✓ Contenga el número de folio de billete.
- ✓ Señale el importe del depósito con número y letra, debiendo ser correlativo al total de importe a garantizar.
- ✓ Concepto garantizado.
- ✓ Nombre completo del depositante.
- ✓ Lugar y fecha de expedición.

- ✓ Estar expedido el billete de depósito a favor de la Tesorería de la Federación.
- ✓ Firma autógrafa del funcionario que lo autorizó.

De no reunir los requisitos se formula requerimiento para que se subsane la omisión dentro de un plazo de 5 días, apercibiéndole que de no hacerlo, no se aceptará la garantía ofrecida.

Aceptación.-Satisfechos los requisitos se procede a formalizar la aceptación del billete de depósito, anotando al reverso del mismo los datos de (los) crédito (s) que garantiza (n), fecha, nombre y firma del servidor público autorizado para calificar y aceptar la garantía, comunicándose dicha situación al oferente de la garantía.

Efectividad.-Al hacerse exigible la obligación garantizada se procede a su efectividad, solicitando a la Tesorería de la Federación aplique el billete de depósito en forma definitiva el pago del crédito fiscal, especificando el motivo que lo justifique y adjuntando copia de los antecedentes respectivos.

ACEPTACIÓN Y EFECTIVIDAD DE LA GARANTÍA

Como hemos venido apreciando, una vez realizada la calificación de una garantía otorgada por el contribuyente y si ésta cumple con los requisitos de ley, será aceptada de lo contrario, si no cumple con los requisitos, será negada por la autoridad y por consiguiente se iniciará el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Como ya lo hemos mencionado el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que deberán reunir las formas de garantizar el interés fiscal. Para lo cual, la autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad.

En cuanto a la efectividad de las garantías, depende de una adecuada calificación, de tal manera que se asegure su buen cobro en caso de incumplimiento por parte del

contribuyente que la ofrece, para efectos de aplicarla o disponer del monto de la misma en el momento que se haga exigible el crédito fiscal, de esta manera se asegura la autoridad como acreedor de un derecho.

Actualmente se considera que el embargo en la vía administrativa tiene mayor efectividad, ya que se obtiene mayor certeza en el cobro de un crédito fiscal por parte de la autoridad, porque si bien es lento en la obtención de su producto, es lo suficientemente preciso en el cobro del mismo.

DISMINUCIÓN O SUSTITUCIÓN DE LA GARANTÍA

La garantía podrá disminuirse o sustituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por el pago de una parte del mismo, o sea que si el contribuyente va pagando el adeudo fiscal, la garantía se tendrá que disminuir en la misma medida.

Los Artículos 19, Apartado "A" Fracción XVII, y 25, Fracción XXV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, faculta a las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación y las Administraciones Locales que de ellas dependan a autorizar la sustitución de las garantías.

Se podrán combinar las formas de garantía para asegurar el interés fiscal sobre un mismo crédito fiscal, asimismo, podrán substituirse entre sí; en el caso de que así sea, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la garantía substituta, siempre y cuando no sea exigible la que se pretende sustituir (Artículo 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación).

EXIGIBILIDAD Y EFECTIVIDAD DE LA GARANTÍA

La exigibilidad consiste en que el ente público, o sea el titular del crédito tributario, esté legalmente facultado para exigir al deudor el pago del crédito fiscal.

Debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la ley da para hacerlo y no se ha hecho.

El artículo 65 del Código Fiscal de la Federación establece el plazo en que deben pagarse los créditos determinados por la autoridad fiscal, transcurrido el cual, se hace exigible el pago.

Las garantías consistentes en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por un tercero y embargo en la vía administrativa se hacen efectivas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Si la garantía consiste en depósitos de dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme, debe ordenarse su aplicación por la autoridad fiscal.

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, la autoridad ejecutora debe requerir el pago a la afianzadora, anexando copia de los documentos que justifiquen la exigibilidad del crédito garantizado, conforme al Artículo 143 del Código Fiscal de la Federación.

Si no se paga en el plazo de un mes, la propia autoridad ejecutora debe ordenar a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate, en bolsa, valores suficientes propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de inmediato su producto.

Se considera que el crédito fiscal es exigible en los siguientes casos:

1. Tratándose de pagos en parcialidades, por el incumplimiento en el enterado de 3 parcialidades.

2. En los créditos fiscales con diferimiento de pago, cuando éste no se realice en el término de la prórroga.
3. Al emitirse resolución en un Recurso Administrativo, favorable a los intereses del Fisco Federal, siempre que ésta no sea impugnada dentro del término legal.
4. Al dictarse sentencia firme en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o juicio de garantías ante autoridad judicial, justificándose con ellos la exigibilidad de la garantía.
5. Al negarse la condonación de una multa, si su importe no es cubierto al notificarse su resolución.

AMPLIACIÓN DE LA GARANTÍA

Si por cualquier circunstancia la garantía ofrecida por el contribuyente resulta insuficiente, la autoridad requerirá al contribuyente la ampliación de la misma.

Una vez transcurrido el período de doce meses siguientes a la fecha de otorgamiento de la garantía, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, procede que, si el crédito persiste insoluto y la garantía ofrecida resulta insuficiente para respaldar los recargos de un nuevo período de doce meses, se exigirá la ampliación correspondiente, lo cual deberá hacerse dentro del mes siguiente a aquél en que hubiere concluido el período que se indica, de conformidad con el Artículo 69 último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Ampliada la garantía continuará suspendido el Procedimiento Administrativo de Ejecución, hasta que sea exigible la obligación garantizada.

PRESCRIPCIÓN

Las compañías afianzadoras quedarán liberadas de la obligación consignada con las pólizas de fianzas respectivas, por la prescripción del crédito en el término de 5 años,

previsto por el Artículo 146 del Código Fiscal de la Federación contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera requerido el pago del crédito u obligación fiscal garantizada, sin que se efectúe ninguna otra gestión de cobro.

La prescripción se interrumpirá con cada gestión de cobro que haga la autoridad.

CAPITULO III “EL RECURSO DE REVOCACIÓN”

2 EL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Antes de entrar al estudio de los recursos administrativos en materia fiscal, se considera que sería conveniente partir de las características generales que tienen los recursos administrativos dentro del derecho administrativo, que no hay que olvidar que es la rama del derecho público en la cual se puede ubicar al derecho fiscal, o sea que, al constituir el derecho fiscal una parte del derecho administrativo, los elementos generales de los recursos administrativos se deben encontrar en este derecho, y para este efecto se tomará como base lo expresado por el maestro Gabino Fraga en su obra de derecho administrativo. Bien, los particulares tienen derecho a la legalidad de los actos de la administración, es decir, tienen el poder de exigir a la administración que en su funcionamiento y en la emisión de estos actos se sujete a las normas legales establecidas y en consecuencia estos actos de la autoridad deben ser emitidos o realizados por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijan las leyes, con el contenido que éstas señalan y persiguiendo el fin que las mismas indican, o sea que el derecho a la legalidad se puede dividir en varios derechos, como son el derecho a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto y el derecho al fin perseguido por la ley.

Estos diferentes derechos con que cuenta el particular frente a los actos de la autoridad, deben de protegerse en forma tal, que existan medios legales que permitan la reparación en caso de violación de alguno de estos derechos, es decir, para lograr el retiro, la modificación a la anulación de acto de autoridad violatorio de los derechos del particular.

Para proteger estos derechos el Estado ha establecido diversos sistemas que podríamos dividir en medios indirectos y medios directos de protección de los derechos de los particulares a la legalidad administrativa.

Los medios indirectos básicamente en el control que las autoridades superiores ejercen sobre sus subordinadas, o sea que constituyen un autocontrol que la propia administración ejerce, para garantizar a los particulares la legalidad de estos actos.

Por otra parte los medios directos pretenden garantizar la legalidad de los actos de autoridad obligando a ésta, por intervención del particular, a examinar nuevamente el acto realizado para determinar si en su emisión hubo violación o no de los derechos de los particulares.

Estos medios directos se encuentran plasmados en la ley y los podemos clasificar, según la autoridad que debe intervenir, en recursos administrativos y en recurso o acciones jurisdiccionales, pudiendo dividir estos últimos en recursos y acciones ante los tribunales administrativos y en recursos y acciones ante tribunales comunes.

A groso modo se va dando un panorama respecto a lo que es un recurso, el maestro Raúl Rodríguez Lobato nos refiere que en un estado de derecho, es imperativo que exista un control de legalidad sobre los actos de la autoridad administrativa, a fin de que encuentren en consonancia con las leyes que los rigen y permita a los particulares cuyos intereses puedan resultar lesionados por la violaciones que a las mismas se cometan, tener una adecuada protección.¹

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la Administración, señala la doctrina, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la Administración que se sujete en funcionamiento a las norma legales establecidas al efecto, lo que significa que en los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen. Por lo tanto, el derecho a la legalidad a su vez se descompone en una serie de derechos: el derecho a la competencia; el derecho a la forma; el derecho al motivo; del derecho al objeto; y el derecho al fin prescrito por la ley. Señala

¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª Edición, Editorial Oxford, México 2002. pág. 252

igualmente la doctrina que cualquier alteración indebida de alguno de estos derechos debe encontrar en la legislación, medios eficaces para su restablecimiento.

Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la Administración que permite, a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a éstos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación de la ley aplicada o sin la aplicación de la debida. De estos medios de defensa, los que se hacen valer ante la propia autoridad administrativa genéricamente se denominan recursos administrativos.²

Por su parte Emilio Margáin define al recurso administrativo como “todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”.³

Asimismo refiere que los actos de la administración pública deben estar fundados en leyes y ordenamientos tales que resistan un análisis frente a la Carta Magna del país, que es la Constitución; o en otro términos, que la Administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos.

Sin embargo, no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que origina violación de los derechos de los administrados, inclusive, de los que legítimamente le corresponden a la misma Administración pública.

Frente a actos de tal naturaleza se ha reconocido la necesidad, para evitar un recargo en las labores de los órganos jurisdiccionales y por considerarse que los actos de los inferiores deben estar sujetos a revisión por las autoridades superiores,

² RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. Derecho Fiscal Segunda Edición, Oxford, México 1998. pág. 251

³ MARGÁIN MANATOU Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Porrúa, México 2003. pág. 151

de dotar, a los particulares de recursos o medios de defensa ante la propia administración pública por medio de los cuales pueda lograrse la nulificación de los actos o resoluciones dictadas con violación a la ley aplicada.

3.1. NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Se ha querido dar al recurso administrativo el carácter de un medio de defensa que dirime controversias que versan más sobre situaciones o cuestiones de hecho que de Derecho, libre de todo tecnicismo, sin embargo, no considerada esa tesis, pues en el recurso administrativo, como en cualquier otro medio de defensa deben exponerse no sólo los hechos del caso, sino también los agravios que causa el acto impugnado, esto es, la lesión jurídica que causa el acto de la autoridad. Además, ya hemos visto que los juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueden ser improcedentes si existe recurso administrativo para impugnar el acto administrativo y en materia de amparo, específicamente, el artículo 78 de la Ley de Amparo establece que la sentencia que se dicte en los juicios de amparo el acto reclamado se apreciará tal y como aparezca probado ante la autoridad responsable y no se admitirán y tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada.

De lo expuesto, se observa que cuando se agota un recurso administrativo el interesado debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes ya que el recurso administrativo es una auténtica oportunidad se decía de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración y porque en ocasiones, concretamente si se desea acudir directamente al juicio de Amparo después del recurso administrativo no podrá corregirse ninguno de los defectos que haya habido en el ofrecimiento y rendición de pruebas o en sus alegatos, pues el órganos jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir dicha resolución. Es

decir, el organismo jurisdiccional únicamente limitara su función a determinar si la resolución recaída al recurso se ajusta o no a las disposiciones de la ley, y de acuerdo con los elementos de juicio que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para formar su convicción y no aceptará ningún elemento nuevo o distinto que no pudo ser tomado en consideración en la resolución del recurso, que por negligencia del recurrente no se haya aportado, aún cuando a través de él se demuestre la justicia de su pretensión.

Finalmente, la naturaleza jurídica del recurso administrativo queda de manifiesto por el mandato contenido en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que la resolución del recurso se fundará en Derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hecho notorios; que cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto; que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso; y que la autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

Algunos autores niegan importancia técnica y jurídica al recurso administrativo, sosteniendo que “Si bien en el recurso administrativo se puede solicitar a la administración una determinada resolución basándose en consideraciones de hecho más que legales, y, por el contrario en el contencioso exclusivamente se toman en cuenta los razonamientos jurídicos, dicha situación no implica la imposibilidad de hacer uso de estos últimos también con carácter exclusivo en un recurso administrativo,⁴ y que se considera que toda exigencia técnica que condicione la procedencia del recurso o limita la acción del órgano revisor del acto, contribuye a

⁴ Raúl Gutiérrez, F. El Recurso por exceso de poder. Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho, 1955, p.65.

negar la justicia más elemental o hacer nugatoria la garantía o defensa que significa el recurso administrativo para el derecho de los particulares...”⁵

Como se puede apreciar, se quiere hacer aparecer al recurso administrativo como una defensa al alcance de los particulares ante la Administración pública, en la que el conflicto deberá dirimir más en cuestiones o situaciones de hecho que de derecho, libre de todo tecnicismo o sea, como discuten previamente dos particulares antes de acudir a juicio a dirimir su controversia.

Sin embargo, se estima que el recurso administrativo lleva intrínseca una naturaleza técnica y jurídica. El desconocimiento o el menosprecio de estas características trae consigo el que muchos particulares, al estar mal asesorados no obstante asistirles toda la razón pierden la oportunidad de defensa. Fundamos nuestra aseveración en las siguientes reglas de nuestra legislación:

- a) De conformidad con lo establecido por el artículo 202 en su fracción VI del Código Fiscal de la Federación: Es improcedente el juicio de nulidad contra resoluciones o actos respecto de los cuales conceda el Código en comento o una ley fiscal especial algún recurso, medio de defensa ante las autoridades administrativas por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas;
- b) Ahora bien la Ley de Amparo en su artículo 78 nos refiere que “En las sentencias que se dicten en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal como aparezca probado ante la autoridad responsable, y o se admitirán o tomarán en consideración las pruebas que no se tuvieron o fueron objeto de la resolución reclamada.”

De lo expuesto con antelación se precia que si al agotar el recurso administrativo el interesado no ofreció las pruebas idóneas, es decir, aquellas que demuestren la

⁵ NAVA NEGRETE Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Porrúa, 1959.

ilegalidad del acto impugnado, ni formula los alegatos debidos, en la fase contenciosa no podrá corregir la prueba, ni cambiar sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución reclamada, con los mismo elementos que la autoridad administrativa tuvo al alcance para resolver, salvo que se haya negado a admitir pruebas o analizar todo el alegato que se le hizo, o que en el procedimiento administrativo, que dio origen a la resolución, no se le haya dado al actor la oportunidad de ofrecer medios de prueba.

Los legisladores se han esmerado en darle al recurso administrativo un carácter eminentemente técnico y jurídico, pues constituye la base o plataforma de la que partirá toda defensa que ante los tribunales administrativos o judiciales, hagan los particulares.

Estimar que por el hecho de que en el recurso administrativo la autoridad y el interesado pueden convenir respecto al orden de presentación de las pruebas, o que las mismas se amplíen, o que dialoguen una y otra vez sobre el problema a resolver, le resta seriedad y significación jurídica al recurso, en un grave error que se apreciará al acudir ante un tribunal, por las reglas y formalidad que rigen el procedimiento.

El Código Fiscal de la Federación, a partir de 1985 y hasta 1995, volvió más estricto el recurso administrativo al expresar su artículo 123 que si el promovente no acompaña con el escrito en que se interponga el recurso administrativo los documentos que acrediten su personalidad, cuando actúen a nombre de otro o de personas morales; el documento en el que conste el acto impugnado, y la constancia de notificación de dicho acto, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo registrado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta se tendrá por no interpuesto el recurso, si se omiten las pruebas documentales que se ofrecen y el dictamen pericial, en su caso se tendrán por no ofrecidas. A partir de 1996 se atenuó lo anterior.

Sin embargo, y con el objeto de no beneficiarse el Fisco Federal de una mala defensa hecha al agostarse el recurso administrativo de revocación que establece el Código Fiscal de la Federación, con fecha 1 de enero de 1996 se adicionó un último párrafo al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación que señala: “Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso”, esto es, que se pueden plantear en el juicio de nulidad agravios no expuestos en el recurso administrativo o mejorar los planteados.

3.2. ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Se ha querido dar al recurso administrativo el carácter de un medio de defensa que dirime controversias que versan más sobre situaciones o cuestiones de hecho que de Derecho, libre de todo tecnicismo, sin embargo, no considerada esa tesis, pues en el recurso administrativo, como en cualquier otro medio de defensa deben exponerse sólo los hechos del caso, sino también los agravios que causa el acto impugnado, esto es, la lesión jurídica que causa el acto de la autoridad. Además, ya hemos visto que los juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueden ser improcedentes si existe recurso administrativo para impugnar el acto administrativo y en materia de amparo, específicamente, el artículo 78 de la Ley de Amparo establece que la sentencia que se dicte en los juicios de amparo el acto reclamado se apreciará tal y como aparezca probado ante la autoridad responsable y no se admitirán y tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada.

De lo expuesto, se observa que cuando se agota un recurso administrativo el interesado debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes ya que el recurso

administrativo es una auténtica oportunidad decíamos de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración y porque en ocasiones, concretamente si se desea acudir directamente al juicio de Amparo después del recurso administrativo no podrá corregirse ninguno de los defectos que haya habido en el ofrecimiento y rendición de pruebas o en sus alegatos, pues el órganos jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir dicha resolución. Es decir, el organismo jurisdiccional únicamente limitara su función a determinar si la resolución recaída al recurso se ajusta o no a las disposiciones de la ley, y de acuerdo con los elementos de juicio que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para formar su convicción y no aceptará ningún elemento nuevo o distinto que no pudo ser tomado en consideración en la resolución del recurso, que por negligencia del recurrente no se haya aportado, aún cuando a través de él se demuestre la justicia de su pretensión.

Finalmente, la naturaleza jurídica del recurso administrativo queda de manifiesto por el mandato contenido en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que la resolución del recurso se fundará en Derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hecho notorios; que cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto; que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso; y que la autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

Algunos autores niegan importancia técnica y jurídica al recurso administrativo, sosteniendo que “Si bien en el recurso administrativo se puede solicitar a la

administración una determinada resolución basándose en consideraciones de hecho más que legales, y, por el contrario en el contencioso exclusivamente se toman en cuenta los razonamientos jurídicos, dicha situación no implica la imposibilidad de hacer uso de estos últimos también con carácter exclusivo en un recurso administrativo,⁶ y que se considera que toda exigencia técnica que condicione la procedencia del recurso o limita la acción del órgano revisor del acto, contribuye a negar la justicia más elemental o hacer nugatoria la garantía o defensa que significa el recurso administrativo para el derecho de los particulares...”⁷

Como se puede apreciar, se quiere hacer aparecer al recurso administrativo como una defensa al alcance de los particulares ante la Administración pública, en la que el conflicto deberá dirimir más en cuestiones o situaciones de hecho que de derecho, libre de todo tecnicismo o sea, como discuten previamente dos particulares antes de acudir a juicio a dirimir su controversia.

Sin embargo, se estima que el recurso administrativo lleva intrínseca una naturaleza técnica y jurídica. El desconocimiento o el menosprecio de estas características trae consigo el que muchos particulares, al estar mal asesorados no obstante asistirles toda la razón pierden la oportunidad de defensa. Se funda nuestra afirmación en las siguientes reglas de nuestra legislación:

- a) De conformidad con lo establecido por el artículo 202 en su fracción VI del Código Fiscal de la Federación: Es improcedente el juicio de nulidad contra resoluciones o actos respecto de los cuales conceda el Código en comento o una ley fiscal especial algún recurso, medio de defensa ante las autoridades administrativas por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas;

⁶ Raúl Gutiérrez, F. El Recurso por exceso de poder. Tesis para obtener el Título de Licenciado en Derecho, 1955, p.65.

⁷ NAVA NEGRETE Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Porrúa, 1959.

- b) Ahora bien la Ley de Amparo en su artículo 78 nos refiere que “En las sentencias que se dicten en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal como aparezca probado ante la autoridad responsable, y o se admitirán o tomarán en consideración las pruebas que no se tuvieron o fueron objeto de la resolución reclamada.”

De lo expuesto con antelación se precia que si al agotar el recurso administrativo el interesado no ofreció las pruebas idóneas, es decir, aquellas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, ni formula los alegatos debidos, en la fase contenciosa no podrá corregir la prueba, ni cambiar sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución reclamada, con los mismo elementos que la autoridad administrativa tuvo al alcance para resolver, salvo que se haya negado a admitir pruebas o analizar todo el alegato que se le hizo, o que en el procedimiento administrativo, que dio origen a la resolución, no se le haya dado al actor la oportunidad de ofrecer medios de prueba.

Los legisladores se han esmerado en darle al recurso administrativo un carácter eminentemente técnico y jurídico, pues constituye la base o plataforma de la que partirá toda defensa que ante los tribunales administrativos o judiciales, hagan los particulares.

Estimar que por el hecho de que en el recurso administrativo la autoridad y el interesado pueden convenir respecto al orden de presentación de las pruebas, o que las mismas se amplíen, o que dialoguen una y otra vez sobre el problema a resolver, le resta seriedad y significación jurídica al recurso, en un grave error que se apreciará al acudir ante un tribunal, por las reglas y formalidad que rigen el procedimiento.

El Código Fiscal de la Federación, a partir de 1985 y hasta 1995, volvió más estricto el recurso administrativo al expresar su artículo 123 que si el promovente no acompaña con el escrito en que se interponga el recurso administrativo los

documentos que acrediten su personalidad, cuando actúen a nombre de otro o de personas morales; el documento en el que conste el acto impugnado, y la constancia de notificación de dicho acto, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo registrado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta se tendrá por no interpuesto el recurso, si se omiten las pruebas documentales que se ofrecen y el dictamen pericial, en su caso se tendrán por no ofrecidas. A partir de 1996 se atenuó lo anterior.

Sin embargo, y con el objeto de no beneficiarse el Fisco Federal de una mala defensa hecha al agostarse el recurso administrativo de revocación que establece el Código Fiscal de la Federación, con fecha 1 de enero de 1996 se adicionó un último párrafo al artículo 197 del Código Fiscal de la Federación que nos dice: “Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso”, esto es, que se pueden plantear en el juicio de nulidad agravios no expuestos en el recurso administrativo o mejorar los planteados.

3.3. EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

En el más amplio sentido, el recurso administrativo es le medio de defensa previsto en ley con la finalidad de que los particulares puedan impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones dictadas por las diferentes dependencias que la componen, cuando éstos hayan sido emitidos en su perjuicio ya sea por violación al ordenamiento o por falta de aplicación de la disposición debida.

Ahora bien, en forma específica el recurso administrativo de revocación es el medio de defensa a través del cual los particulares pueden impugnar ante la autoridad fiscal un acto o resolución que afecte su esfera jurídica; lo que quiere decir que las

unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria al ejecutar actos o emitir resoluciones, deberán hacerlo ajustándose estrictamente a la ley, ya que si algún particular considera que los actos o resoluciones no se encuentran ajustados a derecho, por violación de las disposiciones legales aplicables o por falta de aplicación de una norma, puede acudir ante ella para que ésta a través de los órganos revisores de legalidad con que cuenta, determine si resulta procedente o no revocarlo.

El principio filosófico que rige el recurso administrativo es el de tutelar la legalidad de las actuaciones de la autoridad, haciendo de él un procedimiento ágil y sencillo sin exigir rigurosos requisitos de formalidad que obstaculicen la defensa de los derechos de los participantes, convirtiéndolo en una trampa procesal.

SUPLETORIEDAD

Hablar del recurso administrativo de revocación necesariamente implica que tanto el particular que lo promueve como la autoridad que lo resolverá, deben sujetarse a las normas de procedimiento⁸ previamente establecidas en ley, en caso de que estas resulten insuficientes para el dictado de la resolución correspondiente, podrá aplicarse supletoriamente otra legislación, tal como se encuentra previsto en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

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

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

⁸ NORMAS DE PROCEDIMIENTO. Disposiciones jurídicas que garantizan o hacen efectivo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones; constituyen reglas de actuación que determinan el acto o serie de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener la defensa de un derecho o el cumplimiento de una obligación. Son preceptos de carácter instrumental que tienen por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas, aquellas que señalan como debe pedirse e impartirse la justicia.

Como puede apreciarse de la transcripción anterior; el Código Fiscal determina que se aplicarán estrictamente las disposiciones fiscales únicamente cuando éstas se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, de tal suerte que tratándose de las disposiciones legales que no establecen cargas a los particulares (como las disposiciones de carácter procesal), y si éstas no se encuentran reguladas en forma clara y precisa, existe la posibilidad de acudir a otro cuerpo de leyes para su interpretación, tal como lo sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis publicada en la gaceta No. 60, 8ª Época, Diciembre de 1992, Pág. 45, que a la letra dice:

SUPLETORIEDAD DE LAS NORMAS. CUANDO OPERA.- La supletoriedad de las normas opera cuando, existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, ésta no se encuentra regulada en forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades.

Ahora bien, como se dijo anteriormente, a falta de disposición expresa deberán aplicarse las disposiciones del derecho federal común; sin embargo, existe una excepción respecto al trámite y resolución de los recursos administrativos la cual consiste en que tratándose de las pruebas, antes de acudir supletoriamente a otro cuerpo de leyes, el último párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, obliga a aplicar las disposiciones contenidas en el Título VI Capítulo VII del propio Código.

Dicho en otros términos si en los artículos relativos al recurso administrativo no existe norma expresa con relación a las pruebas, antes de aplicar el Código Federal de Procedimientos Civiles, deben aplicarse las reglas previstas para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas dentro del juicio de nulidad.

3.3.1 PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

En relación al tema la primera pregunta que normalmente surge es: ¿Cuándo procede el recurso de revocación?

En este sentido, el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación establece que el recurso de revocación procederá en contra de:

1. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos (por ejemplo, la liquidación de un crédito fiscal, la imposición de una multa, el cobro de una cuota compensatoria, etcétera).
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, como lo sería un pago excesivo de contribuciones, en relación con lo que debe cubrirse por tal concepto (como sucede por lo general con el impuesto al valor agregado).
- c) Dicten las autoridades aduaneras (y para ejemplificar, tenemos una reclasificación arancelaria, o bien una negativa a la importación).
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que provoque agravio al particular en materia fiscal (como sería la negativa rendida a una consulta o autorización, o la suspensión a un dictaminador, etcétera), salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A (Justicia o aclaración de ventanilla), 36 (Reconsideración de resoluciones fiscales ilegales alterables de oficio) y 74 (Condonación de multas) del propio Código Fiscal de la Federación.

2. Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido (prescripción, compensación u otra forma de extinción del crédito fiscal) o que su monto real es inferior al exigido (error al calcular), siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad

ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley (no se respeta el orden en el embargo, por ejemplo).
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación (o sea, se afectan bienes de terceras personas, en un embargo).
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación (el afectado o un acreedor no están de acuerdo con la valuación hecha).

El término para interponer dicho medio de defensa es de 45 días, contados a partir de cuando surta efecto la notificación, de la resolución que se trate.

Las excepciones a dicho término son las previstas por los artículos 127 (Recurso en contra del procedimiento de cobro forzado ilegal) y 175 (Inconformidad con la valuación de bienes embargados).

En el primer caso, cuando un tercero afirma ser propietario de los bienes embargados podrá hacer valer el medio de defensa en cualquier momento, hasta antes de que se finque el remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

En segundo término, cuando el sujeto embargado o acreedores afectados no estén conformes con la valuación realizada, a los bienes materia de embargo, por parte de la autoridad recaudadora, podrán agotar este medio de impugnación dentro de los 10 días que sigan a aquel en que se notificó el avalúo hecho.

El término genérico antes mencionado se suspenderá hasta por un año, siempre y cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- a) Cuando el afectado por el acto hacendario sea declarado interdicto (incapaz legal).
- b) Que sea declarado ausente.
- c) Que haya fallecido.

La citada suspensión se dará por concluida, si antes del año se acredita que existe representante legal del incapaz (tutor), o representante legal del ausente, o bien se haya designado el representante legal de la sucesión (albacea).

Cuando el particular solicite se inicie un procedimiento de solución de controversias, previsto por un tratado internacional para evitar doble tributación, también se suspenderá el plazo de interposición del medio de defensa en comento.

En este tipo de situaciones cesará la suspensión decretada, cuando se notifique la resolución que da por terminado el procedimiento relativo, incluso cuando sea a petición del interesado.

El recurso de revocación debe presentarse ante la autoridad competente atendiendo al domicilio del promovente, o ante la que expidió o ejecutó el acto que se maneja.

Podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo, siempre y cuando el envío se haga desde el lugar de residencia del recurrente. En estos casos, la fecha de presentación será la del día en que se deposite en el Servicio Postal Mexicano.

Es importante destacar que la interposición de este medio de defensa es opcional para el interesado, ya que podrá acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sin haber agotado antes el recurso que se analiza.

3.3.2 REQUISITOS.

En relación con los requisitos que debe contener el recurso, el numeral 122 del Código Fiscal de la Federación señala:

1. Debe contener lo que establece el artículo 18 del Código citado.
2. Descripción de la resolución o el acto que se impugna.
3. Los agravios que provoque la resolución o el acto combatido.
4. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Si no se atienden dichos requisitos, la autoridad requerirá al promovente para que los satisfaga dentro de cinco días, y si no lo hace, no se dará trámite a su escrito; en lo que se refiere a los agravios, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no señala el oficio que se combate, se tendrá por no presentado el medio de defensa; si no se expresan hechos se perderá el derecho a señalarlos, y si no se ofrecen pruebas se tendrán por no ofrecidas las mismas.

Además, deberán anexarse al escrito correspondiente los documentos que a continuación se citan:

1. El justificante de la personalidad del promovente.
2. El oficio que se ataca.

3. La constancia de notificación del acto combatido, excepto cuando se indique, bajo protesta de decir verdad, que no se recibió constancia, o cuando la notificación se hubiere hecho por correo certificado con acuse de recibo, o bien cuando se impugne una resolución **negativa ficta**. Si la notificación se efectuó por edictos, debe señalarse la fecha de la última publicación y el medio informativo mediante el cual se hizo pública dicha diligencia.
4. Las pruebas documentales públicas y privadas que se ofrezcan y, en su caso, el dictamen del perito.

Cuando no se acompañen los documentos antes citados, la autoridad hacendaria requerirá al recurrente para que los exhiba, dentro de un término de cinco días y si no lo hace, tratándose de los tres primeros puntos, se tendrá por no presentado el medio de impugnación; si se refiere a las pruebas, éstas se tendrán por no ofrecidas, en perjuicio del promovente.

Es muy importante resaltar que el buen resultado del recurso intentado depende, en gran medida, de la manera en que se expresen los agravios provocados por el acto de autoridad.

La manera adecuada de expresar agravios es a través de silogismos lógicos-jurídicos, mediante los cuales se demuestren los extremos de las pretensiones; esto significa que es necesario probar que los actos de la autoridad son ilegales y contrarios a derecho.

Por ejemplo, se debe acreditar que la autoridad está interpretando mal la norma jurídica, o bien, que está apreciando erróneamente algún hecho, que apoyó la resolución que se recurre, o que quiere ubicar al particular en un supuesto de ley que no le corresponde o que no le es aplicable.

Los hechos que apoyen el medio de ataque deben narrarse en forma cronológica y además ser expresados de manera lógica y en relación con lo que se pretende probar o desvirtuar.

En lo que se refiere a las personas autorizadas para intervenir en el trámite, se destaca que no procede la gestión de negocios y que la representación de los particulares podrá efectuarse en alguna de las siguientes formas:

1. Mediante escritura pública, expedida por notario o corredor público.
2. Mediante carta poder ratificada ya sea ante fedatario o la autoridad fiscal.
3. Mediante la constancia de inscripción, en el registro de representantes legales que lleva la autoridad hacendaria, de conformidad con el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
4. También es posible acreditar la representación, mediante el documento en el que se le haya reconocido la personalidad, por parte de la autoridad fiscal, en algún trámite previo al agotamiento del recurso; por ejemplo: las actas de visita, o la resolución liquidatoria dirigida a él.

En materia de documentos que deben acompañarse al recurso, el ordenamiento fiscal multicitado permite la exhibición de los mismos en fotocopia simple, siempre y cuando el recurrente tenga los originales.

3.3.3 OFRECIMIENTO Y VALORACIÓN DE PRUEBAS.

En el trámite del recurso se admiten pruebas de todo tipo, con excepción de la presentación de testigos y la confesional a cargo de las autoridades mediante la absolución de posiciones.

No se considera, dentro de esta limitación la solicitud de informes a las autoridades fiscales, acerca de hechos que consten en los expedientes o documentos anexos a ellos.

Con referencia a la prueba pericial, es posible determinar que esta probanza tiene un especial interés; sea por el hecho de que dicho medio probatorio se presenta y se desahoga al mismo tiempo en que se tramita el recurso; o bien por la imposibilidad que existe de presentar, por parte de la autoridad un perito que pudiese desvirtuar la validez del dictamen pericial ofrecido por el recurrente.

Por tal motivo, el peritaje puede ser un elemento de prueba crucial, para lograr obtener una resolución favorable a los intereses del particular.

Durante el trámite del recurso de revocación se podrán ofrecer pruebas de tipo superveniente, siempre y cuando no se haya dictado la resolución correspondiente, en dicho medio de impugnación administrativa.

Cabe mencionar que las reglas para la admisión, desahogo y valoración de las pruebas, que ofrezca el recurrente, serán las que establece el Código Fiscal de la Federación, cuando se ventile un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (artículos 230 a 234).

VALORACIÓN DE LAS PRUEBAS

Artículo 234.- La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

- I. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero, si en estos últimos se contiene declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad

que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones pero no prueban la verdad de lo declarado o lo manifestado.

Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.

- II. El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas quedará a la prudente apreciación de la sala.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos material del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a los dispuesto a las fracciones anteriores, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

3.3.4 RESOLUCIÓN.

Luego de haber examinado las pruebas y conocido de todos los hechos controvertidos, la autoridad fiscal procede a dictar su resolución y notificarla al interesado, lo cual hace en el término de tres meses, contados a partir de la fecha de interposición del recurso.

El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Aquí se encuentra la figura de la **negativa ficta**, pues la autoridad debe dictar su resolución dentro del término de tres meses contados a partir de la fecha de presentación del recurso, de no ser así se entenderá que el acto impugnado fue confirmado por la autoridad, en este caso el recurrente podrá esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La autoridad fiscal, llegado este punto, ha emitido su resolución al recurso: por tanto a continuación se verán los aspectos importantes del documento resolutivo con el que se concluye al menos en esta instancia para lo cual procede examinar lo dispuesto por el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, mismo que dispone lo siguiente:

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad la autoridad de invocar hechos notorios; cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

Es claro que la autoridad no pierde tiempo explorando todo el contenido del recurso, cuando uno solo de los agravios es suficiente para desvirtuar el acto o resolución que se impugnan.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita los preceptos legales que se consideres violados y examinar los agravios en su conjunto a efecto de resolver la cuestión planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero en este caso deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto.

Resalta el hecho de que si bien la autoridad puede corregir la cita de los preceptos legales, no por ello puede cambiar los hechos planteados; asimismo, puede revocar actos administrativos en los que advierta ilegalidad manifiesta, aunque los agravios resulten insuficientes; para este caso deberá fundar cuidadosamente su resolución.

Revocación o modificación exclusiva para las cuestiones impugnadas. No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente. Esta disposición limita la resolución del recurso sólo a lo efectivamente impugnado por el recurrente; lo que este no combatió tampoco podrá ser revocado

ni modificado por la autoridad, pues aún para el caso de que advierta alguna irregularidad manifiesta, revocar el acto sólo si el recurrente lo impugnó aunque se débilmente pero en caso de no hacerlo, no procede tal revocación ni modificación conforme a Derecho.

Alcance de la resolución. La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen, y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

Resumiremos que una vez integrado el expediente que contenga el recurso, con todos y cada uno de los elementos de juicio necesarios, la autoridad encargada de resolverlo deberá dictar su fallo.

El Código Fiscal Federal determina que la resolución que recaiga al recurso, debe basarse en derecho y tendrá que examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por quien promovió el medio de defensa.

La autoridad que atienda el recurso podrá invocar hechos notorios, pero cuando uno solo de los agravios sea considerado suficiente para desvirtuar la validez del acto combatido, bastará con el análisis de dicho agravio.

Asimismo, la autoridad tiene la facultad de corregir los errores que detecte en la cita de los preceptos legales que se consideren transgredidos y examinará en conjunto los agravios y demás razonamientos hechos valer, pero no se le permite alterar los actos expuestos en el medio de impugnación.

Del mismo modo, podrá revocar una determinación hacendaria cuando detecte su ilegalidad manifiesta y los agravios sean calificados como insuficientes, debiendo fundar cuidadosamente el motivo de su posición.

Cabe aclarar que no es posible revocar o alterar los actos fiscales, en la porción no combatida por el promovente del recurso de revocación.

Las posibilidades de resolución del analizado medio de protección son las que se citan a continuación:

1. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no presentado o, en su caso, sobreseerlo.
2. Confirmar el acto impugnado.
3. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
4. Dejar sin efecto el acto de autoridad combativo.

La quinta se refiere a modificar el acto hacendario recurrido o dictar uno nuevo que lo sustituya, siempre y cuando el recurso sea total o parcialmente resuelto a favor de quien promovió el referido medio de defensa administrativo.

El tiempo en que debe resolverse este medio de defensa es únicamente de tres meses, los cuales se contarán a partir de la fecha de interposición del escrito que lo contenga. Una vez terminado dicho plazo se configurará la **negativa ficta**.

La excepción de este principio la fija el artículo 133 en el cual concede cuatro meses para cumplir la resolución administrativa recaída al recurso, ya sea para realizar determinado acto o para iniciar la reposición del procedimiento siempre que dicha resolución hubiese quedado firme, esto es, que no admita modificación alguna, mediante el agotamiento de los demás medios de defensa que establecen las leyes.

En seguida veremos los efectos del contenido de la resolución que dicte la autoridad fiscal al recurso de revocación que fue interpuesto por el recurrente. El documento resolutivo puede concluir en varias opciones, debiendo estar todas ellas apegadas a Derecho, y sólo para los casos que la ley señala. En tal virtud, procede a continuación estudiar el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, el cual trata sobre la resolución de la autoridad al recurso de revocación y las distintas opciones que puede contener.

3.3.4.1. DESECHAMIENTO.

1ª. Opción: desechar el recurso por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso. Esta primera opción es múltiple porque trata sobre figuras jurídicas distintas, como son la improcedencia, la no interposición y el sobreseimiento.

En cuanto a lo primero, las causas de improcedencia del recurso, debe tenerse presente que no todos los actos administrativos son recurribles por el recurso de revocación, conforme a lo dispuesto por el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, es improcedente el recurso de revocación cuando se haga valer contra los siguientes actos administrativos:

1. Que no afecten el interés jurídico del promovente. Esta primera causa de improcedencia del recurso de revocación es perfectamente lógica, ya que resulta claro que no puede existir un recurso cuando el acto impugnado no le afecta o no le causa agravio a quien lo promueve, toda vez que carece de materia para interponerlo.
2. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o el cumplimiento de éstas o de sentencias. Esta segunda causal de improcedencia puede explicarse dividiendo su contenido en tres partes: 1ª. La imposibilidad de combatir con el mismo recurso de revocación la resolución que le fue dictada anteriormente; 2ª. La imposibilidad de combatir con el recurso de revocación

la resolución que exige el cumplimiento de otra anterior, misma que le fue dictada al propio recurso; 3ª. La imposibilidad de combatir con el recurso de revocación una sentencia.

3. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esta tercera causa de improcedencia del recurso de revocación simplemente se refiere a que son diferentes instancias la autoridad administrativa y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Para el recurrente es opcional interponer la revocación ante la misma autoridad que dictó la resolución o ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero si optó por esto último deberá continuarlo en la misma vía, lo cual resulta congruente con la disposición apuntada.

4. Que hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto. Para este cuarto caso de improcedencia del recurso de revocación la ley es declarativa y aclarativa; sobre lo primero declara que no puede promoverse la revocación si el agraviado consintió el acto administrativo; sobre lo segundo aclara que tal hecho ocurre sólo si éste no interpuso el recurso en los términos del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, que establece como plazo los 45 días al siguiente a partir de que surtió efectos la notificación del acto administrativo, excepto en los casos de los artículos 127 y 175 del Código Fiscal de la Federación, en los cuales debe hacerse dentro de los plazos que en ellos se señala. Sobre el artículo 127, previene violaciones cometidas antes del remate en el procedimiento administrativo de ejecución; en tal caso el recurso debe hacerse valer en cualquier tiempo, pero antes de publicarse la convocatoria en primera almoneda, excepto que sean: a) bienes embargables, b) actos de imposible reparación material, c) en los actos de impugnación de notificaciones, cuando se alegue que el acto administrativo no fue notificado ilegalmente; para estos últimos casos el recurso se interpondrá dentro de los 45 días a partir del siguiente en que la

autoridad los haya dado a conocer al interesado, para efectos de ampliar el recurso, impugnar el acto y su notificación, o sólo la notificación.

El artículo 175 se refiere a su segundo párrafo, en el cual el embargado o terceros acreedores no estando conformes con la valuación practicada a los bienes, pueden interponer el recurso dentro de los diez días siguientes a partir de que surtió efectos la notificación personal del avalúo.

5. Esta disposición constituye el quinto caso de improcedencia del recurso de revocación; busca la acumulación de autos para impedir que se divida la materia de la cauda, por lo cual si el acto a reclamar es conexo a otro que se impugnó con un recurso o medio de defensa distinto a la revocación, el recurrente continuará empleando aquél que hasta agotarlo. Esta disposición persigue la acumulación de actuaciones en el mismo medio de defensa hecho valer inicialmente, con objeto de que la autoridad o el juzgados conozcan la totalidad de actuaciones, los elementos aportados, las pruebas, los acuerdos, etc., para estar en condiciones de dictar válidamente su resolución apegada a Derecho.
6. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 del multicitado Código.

El artículo 126 de dicho ordenamiento legal, único que compone la sección II del artículo 129 de este código.

El artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, único que compone la sección II del capítulo I, título V, se refiere a las reglas para impugnar las notificaciones de un acto administrativo, cuando se alegue que no fue notificado o se notificó ilegalmente. La fracción II del artículo ordena cómo ha de interponerse el recurso cuando se desconozca la notificación del acto, pero si fue notificado ilegalmente se recurrirá dentro de los 45 días a partir del

siguiente al que la autoridad lo haya dado a conocer, a fin de ampliar el recurso o impugnar el acto y su notificación, o sólo la notificación, señalando en forma clara y precisa por qué le causa agravio al recurrente; de no hacerlo así no procederá interponerlo, lo cual constituye la sexta causa de improcedencia legal.

7. Si son revocados los actos por la autoridad. Resulta obvia esta séptima causa de improcedencia del recurso de revocación; cuando la autoridad administrativa ha revocado el acto que origina la interposición del recurso, deja también de existir el agravio que es consecuencia de aquél, por lo que el recurso queda sin materia y se extingue la respectiva causa de procedencia.
8. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Esta octava y última causa de improcedencia del recurso de revocación se origina debido a que luego de resolver la autoridad un recurso de revocación, se inicie posteriormente un procedimiento de resolución de controversias para evitar la doble tributación, conforme al tratado que le es relativo, caso en el cual el interesado ya no podrá combatir los actos subsecuentes empleando el mismo recurso; tampoco podrá emplear la revocación contra actos administrativos después de concluir Juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Bien, ahora, referiremos la improcedencia del recurso de revocación contra actos para hacer efectivas las fianzas que garantizan obligaciones fiscales a cargo de terceros; esta disposición está contenida en el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación, y ordena en forma expresa y terminante que “el recurso de revocación

no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianza otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros”.

El tercero no es parte en la relación tributaria, pero si contrajo obligación con el contribuyente afianzando el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, llegado el momento de hacer efectiva la fianza, no procede que interponga el recurso de revocación para combatir los actos de la autoridad relativos al cobro de la misma; cabe señalar que si el afianzador llega a liquidar la fianza por cuenta del afianzado podrá repetir contra éste, pero no puede impedir que la autoridad haga efectiva la fianza que otorgó.

Lo anterior se refiere a los casos de improcedencia en general que la determinan como causales positivas, y a los casos de improcedencia contra ciertos actos administrativos, que la determinan como causales negativas. Cuando la revocación no procede por cualquier causa, la autoridad la desecha de plano, porque el medio de defensa que el recurrente pretende hacer valer no cumple con el requisito originario para acceder a su revisión por parte de la autoridad.

También se debe hacer énfasis sobre la importancia de acreditar, cuando menos, una de las causales de procedencia del recurso de revocación.

Ahora bien, es de suma importancia referir que las formas de resolver por parte de la autoridad consistentes en “desechar” el recurso y “tenerlo por no interpuesto”, en ocasiones tienden a confundirse entre sí, al tener el mismo efecto de que el recurso no sea admitido, sin embargo, la principal diferencia entre una y otra consiste en que el desechamiento implica necesariamente la improcedencia de la acción intentada a través del medio de defensa, en cambio el tener por no interpuesto un recurso ni siquiera supone el análisis de la procedencia de la propia acción; dicho con otras palabras, el desechamiento deriva de las causales de improcedencia y el tener por no presentado el recurso por la falta de cumplimiento de los requisitos formales que se deben cubrir. Tal diferenciación es interpretada por la Suprema Corte de Justicia

de la Nación en la Jurisprudencia 2ª./J.9/92, visible en el Semanario Judicial de la Federación Tomo 60, Diciembre de 1992, Pág. 15, que a la letra dice:

RECLAMACIÓN. RECURSO DE. NO ES PROCEDENTE EL AUTO QUE TIENE POR NO PRESENTADA UNA DEMANDA FISCAL DE NULIDAD. El artículo 242 del Código Fiscal de la Federación establece, en lo conducente, que el recurso de reclamación procede en contra de las resoluciones del magistrado instructor que desechen la demanda, pero no preceptúa la procedencia de dicho recurso en contra del auto que tenga por no presentada la demanda de nulidad. Ahora bien, los términos “tener por no presentada” una demanda y “desechar” una demanda, podrán tener el mismo efecto de no admitirla, pero desde el punto de vista jurídica significan distintas cosas y se aplican a situaciones diferentes. El desechamiento de una demanda implica una determinación de improcedencia de la acción; en cambio, el tenerla por no interpuesta no supone el análisis de la procedencia de la propia acción. Por lo tanto, como las leyes que prevén recurso deben ser clara al establecer los casos y condiciones en que éstos operan, sin que resulte lógico ni jurídico establecer su procedencia por simple analogía, pues ello induce a confusión y a inseguridad jurídica, al no estar establecido en el artículo citado el recurso contra el auto que tiene por interpuesta una demanda, éste no es procedente y sí el juicio de amparo directo contra el auto de que se trata.

Procede el desechamiento de un recurso cuando después de requerido el promovente no se expresen los agravios a que se refiere el penúltimo párrafo del Art. 122 del Código Fiscal de la Federación, en los supuesto de improcedencia previstos en el Art. 124 del propio del código y por la interposición del recurso administrativo en contra de actos que tengan por objeto hacer efectivas fianza otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a que se refiere el Art. 126 del órgano legal en comento.

Además se tendrá por no interpuesto el medio de defensa si no se atiende el requerimiento para cumplir con los requisitos a que alude el Art. 18 de Código Fiscal de la Federación, o si una vez requerido no hace el señalamiento del acto impugnado como se encuentra previsto en el penúltimo párrafo del numeral 122 del ordenamiento legal en cita; si previamente se le requirió por el documento para acreditar la personalidad, aquél en que conste el acto impugnado o la constancia de notificación, sin que diera cumplimiento con ello, tal como lo prevé el Art. 123 del código tributario. La resolución que así se dicte, dará oportunidad al promovente de interponer de nueva cuenta el recurso, si aún se encuentra dentro del plazo para ello.

Finalmente, procederá el sobreseimiento cuando se actualice alguna de las hipótesis previstas en el Art. 124-A del multicitado código.

3.3.4.2 CONFIRMACIÓN.

En términos generales se ha de referir que la confirmación se presenta cuando la autoridad fiscal ha revisado el recurso interpuesto contra la resolución que dictó, y luego de estudiarlo concluye que el acto o resolución original fueron correctos y apoyados en Derecho, por lo que confirma en todo y sin reservas el acto combatido.

Es decir, que si los agravios hechos valer y las pruebas ofrecidas fueron desestimados o insuficientes para revocar o modificar el acto impugnado, la autoridad fiscal dictará resolución en la que determine confirmar la que fue recurrida.

La consecuencia jurídica de este tipo de resolución es darle validez, certeza y probidad al acto o resolución combatidos. Contra la resolución que confirma el acto o resolución impugnada, el particular puede interponer el Juicio de Nulidad, en el cual, se entenderá que simultáneamente se impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectando al particular, quien incluso puede hacer valer conceptos de impugnación que no fueron planteados en vía agravio dentro del recurso, tal como la determina el tercer párrafo del Art. 197 del Código Fiscal de la Federación.

3.3.4.3 REPOSICIÓN DEL PROCEDIMIENTO.

Otra opción que tiene la autoridad de resolver en el recurso es mandar a reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución. Esta tercera posibilidad es, de hecho, una forma de postergar la resolución definitiva. La autoridad reconoce en forma expresa o tácita que existieron irregularidades en el procedimiento administrativo o en la resolución dictada, porque aquél no se cumplió con ciertas formalidades porque se afectaron las defensas del recurrente o porque la resolución adoleció de errores por no aplicarse ciertos artículos o haberlos aplicado indebidamente, es decir, hubo deficiencias. Por tales motivos, la autoridad ordena reponer el procedimiento administrativo o dictar una nueva resolución, a efecto de corregir las deficiencias observadas.

Brevemente a modo de reseña se señalará que la fracción III del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación es relativamente de reciente creación, entró en vigor a raíz de las reformas que sufrió el referido código, a partir del 1° de enero de 1998, antiguamente la fracción se limitaba a contemplar “Mandar reponer el procedimiento administrativo”. La reforma obedece a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la Jurisprudencia IV. 2°./12, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo III, Febrero de 1996, Pág. 368, del rubro “REVOCACIÓN, RECURSO DE, CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS DICTADOS EN MATERIA FISCAL, CUANDO SE ANALIZA UNO DE LOS AGRAVIOS PROPUESTOS Y SE DECLARA FUNDADO, LA PROPIA AUTORIDAD DEL CONOCIMIENTO DEBE DETERMINAR LA NUEVA SITUACIÓN JURÍDICA”, en lo que interesa resolvió que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 116, 132 y 133 del Código Fiscal de la Federación no cabe la posibilidad de que la nulidad de un acto impugnado (de los establecidos en el Art. 116 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1995) se decrete para el efecto de que una distinta autoridad dicte una nueva resolución que la sustituya, porque de acuerdo a los dispositivos invocados y antes de que fueran reformados, la autoridad que conocía de la revocación, sólo contaba con dos alternativas al declararlo procedente: la primera, dejar sin efectos el acto reclamado, cuando sólo analizara uno de los agravios

propuestos, declarándolo fundado; y la segunda, modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando sea total o parcialmente fundado el recurso y en todo caso correspondía a la propia autoridad que conocía de la revocación, determinar la nueva situación jurídica resultante de la procedencia del recurso.

De lo cual se concluye que antes de la reforma la autoridad carecía de fundamento legal para ordenar que se mandara dictar una nueva resolución, ahora, como resultado de la reforma que impera desde el 1° de enero de 1998, la autoridad que resuelve el recurso administrativo, tiene la posibilidad de dictar en su resolución la orden de que otra diversa autoridad emita una nueva resolución.

3.3.4.4. REVOCACIÓN.

Habremos de referir a la fracción IV del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación en relación al sentido de la resolución, y así tenemos que la autoridad podrá dejar sin efectos el acto impugnado. Éste es el reconocimiento por parte de la autoridad de que fueron incorrectos el acto o resolución impugnados por el recurrente; o sea que reconoce expresa o tácitamente que en vista de incumplir el acto administrativo con los requisitos de validez que debe contener todo acto jurídico, dicho acto debe ser declarado nulo y en consecuencia resuelve dejarlo sin efectos para el que lo recurre.

Se ha de ahondar un poco al respecto, señalando que si los agravios resultaron procedentes y suficientes para combatir los fundamentos en que se sustentó la resolución combatida, la autoridad fiscal deberá dejarla sin efectos, sin que pueda constreñir los efectos a la emisión de una nueva resolución que subsane las irregularidades que fueron impugnadas, toda vez que dicha posibilidad no se encuentra contemplada en esta fracción.

El criterio anterior se sustentó por el Poder Judicial Federal a través de la Tesis I.4°.A.135 A, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª Época, Pág. 722, misma que a la letra dice:

RECURSO DE REVOCACIÓN. LIMITAR LOS EFECTOS DECRETADOS EN LA RESOLUCIÓN RECAÍDA AL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 130 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AFECTA EL INTERÉS JURÍDICO.- Conforme a lo dispuesto por la fracción IV del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de revocación, es en el sentido de dejar sin efectos el acto impugnado, de lo que se colige que la autoridad administrativa tiene la facultad de declarar la nulidad del acto, sin necesidad de constreñir a la emisión de uno nuevo que lo sustituya o subsane; por lo que si en la resolución combatida se limitan los efectos de la nulidad obtenida, tal determinación afecta el interés jurídico del particular que lo interpuso; consecuentemente, según proceda, los sentidos establecidos en el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación,.

3.3.4.5. MODIFICACIÓN.

Se refiere a modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. Esta última y quinta opción puede considerarse intermedia y correctiva entre la que confirma sin reservas el acto administrativo y la que lo declara sin efectos. Toda vez que la resolución al recurso de revocación es parcial o totalmente favorable al recurrente, la autoridad ordena que se modifique o se dicte un nuevo acto administrativo, con objeto de hacer concordante la resolución recaída al recurso con el acto administrativo corregido o nuevo que se emita.

Fracción V del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación se refiere a: Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. Esta fracción constituye la posibilidad más que tiene la autoridad fiscal al dictar la resolución que ponga fin al recurso administrativo, la cual consiste en modificar el acto impugnado, es decir

cuando el promovente pone de manifiesto la ilegalidad de una resolución, la autoridad puede modificarla o dictar una nueva que la sustituya, en el supuesto de que a través de los agravios hechos valer, el recurso sea parcialmente favorable al recurrente.

Como puede apreciarse, la fracción III y la que aquí se analiza tienen similitud, la diferencia estriba en que ésta, es la propia autoridad que resuelva la que deberá modificar el acto o en su defecto dictar uno nuevo que lo sustituya, en tanto en aquélla, la autoridad fiscal que dicta la resolución del procedimiento administrativo o la emisión de una nueva resolución.

Es importante recalcar que la autoridad fiscal, al dictar una resolución que ponga fin a un recurso administrativo, no puede proporcionar o mejorar la motivación y fundamentación de la resolución combatida pues de hacerlo desvirtuaría la naturaleza jurídica del recurso administrativo, ya que su función debe limitarse al análisis del acto o resolución impugnada, no a mejorarla, así lo sostuvo el entonces Tribunal Fiscal de la Federación en la jurisprudencia 248 publicada en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2ª Época, Año VII, No. 76, Abril 1986, Pág. 823, que a la letra dice:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- AL RESOLVERLOS LA AUTORIDAD NO PUEDE DAR O MEJORAR LA MOTIVACIÓN Y FUNDAMENTACIÓN DE LA RESOLUCIÓN RECURRIDA.- Tomando en consideración que los recursos administrativos son medios de defensa legalmente previsto a favor de los gobernados con el objeto de que se revise la legalidad de un acto de molestia de la autoridad administrativa al pronunciar la resolución correspondiente la autoridad debe limitarse a analizar el referido acto tal como fue emitido, estudiando y resolviendo los argumentos expresados por el recurrente, sin que le esté jurídicamente permitido proporcionar o mejorar su motivación y fundamentación, ya que con ello se desvirtuarían su naturaleza jurídica y su finalidad.

MODELO DE RECURSO DE REVOCACIÓN

ASUNTO: SE INTERPONE FORMAL RECURSO DE REVOCACIÓN EN CONTRA DE UNA MULTA.

RFC:

NUMERO DE CRÉDITO:

NUMERO DE CONTROL:

EXPEDIENTE:

SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
ADMINISTRACION DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS
ADMINISTRACION FISCAL DEL SUR DEL D. F.
PRESENTE.

FULANO DE TAL, representante legal de MORELOS COMERCIAL, S.A., personalidad que acredito con el testimonio notarial N°. _____, levantado ante la fe del notario público N°. _____, Lic. _____ y con domicilio para oír y recibir notificaciones en la calle de _____ colonia _____, en esta ciudad, y autorizado en los términos del artículo 19 del Código Fiscal de la Federación, a los señores _____, para los efectos ya señalados, ante esa H. Autoridad, respetuosamente comparezco para exponer:

Que por medio del presente recurso y con apoyo en lo que lo disponen los artículos: 14, 16 y 31 fracción IV Constitucionales: numerales 12 ; 18; 19; 38; 68; 75 fracción V primer párrafo; 116; 117; 120; 121; 122; 129; 134, fracción I; 135; 136; 137; 138; 144 y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, así como en fundamento en lo que señalan los artículos 33 fracción V y 41 apartado A, fracción XXIX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, vengo a imponer formal recurso de revocación en contra de la multa impuesta por esa H. Autoridad que más adelante describiré, en virtud de su notoria ilegalidad.

Apoyo el presente recurso en los siguientes antecedentes, agravios y pruebas conducentes, mismos que describo a continuación:

ANTECEDENTES

Que con fecha 9 de junio de 199_ recibí de esa H. Autoridad, Orden de visita para verificar la expedición de comprobantes fiscales y en esa misma fecha se levantó el acta relativa, en donde se hizo constar que los comprobantes expedidos por la máquina de comprobación fiscal, no asentaban de la manera debida la denominación del contribuyente ahora recurrente.

Derivado de la visita arriba indicada, esa H. Dependencia me notificó el día 30 de septiembre de este año, el oficio 324-A-VIII-0000-00, fechado el 30 de junio de del año que corre, mediante el cual se le impone una multa a mí representada por la cantidad de \$5,000.00 (cinco mil pesos 00/100 M.N.).

AGRAVIOS

I. Como ya expuse anteriormente, la multa que esa H. autoridad me notificó, emana del supuesto incumplimiento al deber expedir comprobantes por operaciones fiscales, lo cual resulta ser falso, en virtud de que nunca se demostró que no los expidiera, sino que el proveedor de la maquina de comprobación fiscal, asentó los datos de forma incorrecta, hecho ajeno a la responsabilidad de mi representada, lo cual convierte a la ahora recurrente en una persona culpable por hechos no propios, situación que expresada en términos de Derecho convierte a la sanción impuesta, en un acto administrativo ilegal, impositivo y violatorio de los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, así como de los relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial Federal en diversas ocasiones, como lo confirman las siguientes Tesis de Jurisprudencia emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Octava Epoca N°. de Registro: I.3º.A.593 A

Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa de Primer Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV-I

Página: 235

NULIDAD. ES PROCEDENTE LA NULIDAD LISA Y LLANA DEL ACTO IMPUGNADO ANTE LA FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN RESPECTO AL ORIGEN DE LOS CREDITOS QUE CONSTITUYEN LA MATERIA DE FONDO DEL ASUNTO.

Para saber si se está en los supuestos de la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, o en los de la fracción IV del mismo artículo, resulta necesario distinguir entre la falta de fundamentación y motivación que se pudiera advertir en la resolución reclamada, que contiene los créditos impugnados, y la falta de fundamentación y motivación en si mismos, cuando esta se origina con el desconocimiento de los datos, elementos o documentos en que la autoridad se apoya para emitir la misma. En el primer caso, y siempre que la resolución se haya emitido en un procedimiento en el que por su naturaleza el particular hubiera tenido la oportunidad de oponer defensas o excepciones, la omisión de fundar y motivar implica que se afecten las defensas del particular, y que esta trascienda al resultado de la resolución emitida por la autoridad, por lo que, al cometerse una violación formal, procede declarar la nulidad para el efecto de que se emita una nueva resolución contra la cual el gobernado puede hacer valer, eventualmente, sus defensas. Sin embargo, en el segundo caso, es decir, cuando la resolución impugnada no ha sido emitida dentro de un procedimiento fiscal y el contribuyente no tiene conocimiento de los fundamentos y motivos que justifican los créditos fincados en su contra, estamos frente a violaciones de fondo y, por tanto, la nulidad debe ser lisa y llana, pues por un lado los hechos y fundamentos que motivaron los créditos fiscales no fueron conocidos por el interesado, ni quedaron demostrados en cuanto a su existencia jurídica y, por otro lado, no es posible obligar a la autoridad a que haga uso de sus facultades de fiscalización, dado que ésta, en ejercicio de sus atribuciones podrá o no hacerlo. En otras palabras, para que proceda la nulidad para efectos, es menester que no se analice el fondo de la resolución impugnada, es decir, basta conque existan vicios formales en la tramitación o resolución reclamada.

En cambio, si se analiza el fondo de la cuestión alegada, y se estima que la resolución en sí misma es ilegal porque no se ajusta a derecho al dictarse en contravención de disposiciones normativas, la nulidad del acto debe ser lisa y llana.

Revisión fiscal 1513/94. Seguro la Comercial de Chihuahua, S. A., 20 de octubre de 1994. Mayoría de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Disidente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Lo expuesto es así, en razón de que los actos de autoridad se deben fundar y motivar y si no se hace así, entonces la actuación administrativa debe ser anulada lisa y llanamente, porque si los mandamientos que se impugnan no se encuentran apoyados en ninguna disposición legal, ni encuadran la conducta específica del gobernado, resultan violatorios de la garantía de legalidad que establece el artículo 16 constitucional, en atención a que debe ser el acto reclamado fundado y motivado la producirse, sin que se fundamentación y motivación puedan expresarse con posterioridad.

II. La multa combatida, se contrapone al principio de proporcionalidad y equidad que emana de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y aunque la misma sea una sanción por no cubrir los requisitos fiscales, su monto es excesivo con relación al monto de la operación amparada con el comprobante analizado, lo cual la convierte en onerosa, injusta y arbitraria, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial Federal en diversas ocasiones como lo confirma la siguiente Tesis de Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Novena Epoca N°. de Registro: VI.3º.J/4
Instancia: Tercer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito (Puebla, Puebla.)
Fuente: Semanario Judicial de la Federación Y su Gaceta
Tomo: III
Página: 322 y siguiente

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES.

De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 Constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionada la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso que existan infracciones a las disposiciones fiscales...

Amparo directo 478/89.-Servicio San Felipe, S. A.-24 de enero de 1990-Unanimidad de votos.- Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta.- Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 375/90.- Corporaciones Charles, S.A. de C.V.-25 de septiembre de 1990.-Unanimidad de votos Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta.- Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 404/90.-Odin Textil, S.A. de C.V.-9 de octubre de 1990.-Unanimidad de votos Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta.- Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 34/91.-Integración Electrónica y Sistemas, S.A. de C.V.-30 de agosto de 1991.-Unanimidad de votos.- Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo.- Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Amparo directo 221/95.-Gloria Márquez Hernández.-14 de septiembre de 1995.-Unanimidad de votos.- Ponente: Norma Fiallega Sánchez.- Secretario: José Manuel Torres Pérez.

III. La multa Controvertida carece de debida fundamentación y motivación, en razón de que la firma que ostenta es de índole facsimilar, y es un requisito esencial de los actos administrativos que los mismos se encuentren firmados de manera autógrafa.

Para corroborar lo anterior basta el simple análisis de los documentos descritos, y de esa forma constatar que la firma de la Administradora Local de Auditoría es de carácter facsimilar.

A ese respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la Jurisprudencia 2/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 56, Agosto de 1992, Página 15, ha sostenido lo siguiente:

FIRMA FACSIMILAR. DOCUMENTOS PARA LA NOTIFICACION PARA LA NOTIFICACION DE CREDITOS FISCALES. Esta Segunda Sala de la Suprema corte de Justicia de la Nación ha establecido reiteradamente el criterio de que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 14 y16 de la constitución General de la República, para que un mandamiento de autoridad esté fundado y motivado, debe constar en el documento de firma autógrafa del servidor público que lo expida y ni un facsimil, por consiguiente, tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad.

De esta forma la actuación descrita implica violación de garantías, pues en términos de lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, todo acto de molestia debe constar por escrito, fundándose y motivándose la causa generadora de la providencia, lo primero de lo cual supone la necesidad inexcusable de que se encuentre firmado con el puño y letra del funcionario emisor, pues ésta es la que servirá para autenticarlo.

De ello se deduce que la firma que a dichos documentos estampe la autoridad, debe ser siempre auténtica, ya que si no es signo gráfico con el que, en general, se obligan las personas en todos los actos jurídicos en el que se refiere la forma escrita, de tal manera que

carece de valor una copia facsimilar, sin la firma auténtica del original del documento en que la autoridad impone un crédito a cargo del causante, por no constar en mandamiento debidamente fundado y motivado.

No está por demás recordar que ha sido criterio reiteradamente sustentado, que las cuestiones formales deben constar en el acto de molestia y por eso debe entenderse que el original que se entrega al gobernado debe estar firmado autógrafamente, lo que se explica en función de principio de seguridad jurídica, pues de esta forma aquél quedará en aptitud de conocer no sólo los motivos si no también el origen de aquello que se le hace saber, de todo lo cual resulta que, siendo la firma autógrafa un requisito de índole mencionada, que por su naturaleza autentifica tanto el acto mismo como a quien lo emitió, el principio de mérito vuelve imperativo que conste en el texto que se comunica y no en otro, por más que el primero sea una reproducción del que si cuenta con dicha exigencia pero que el sujeto desconoce al momento de la notificación.

En la especie, la multa impugnada es ilegal en términos de los razonamientos expresados, pues este documento ostenta una firma facsimilar, como se aprecia de esa resolución que obra como anexo a este recurso.

Conforme a los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en sus propiedades y posesiones sin mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive adecuadamente la causa legal del procedimiento. De ahí que, para que un cobro fiscal pueda considerarse un mandamiento competente, debe constar en un documento público debidamente fundado que, en los términos del artículo 129 de Código de Procedimientos Civiles, es el expedido por un funcionario público en el ejercicio de sus funciones, cuya calidad de tal se demuestra por la existencia regular sobre los documentos, de los sellos, firmas y otros signos exteriores que en su caso prevengan las leyes.

De ello se deduce que la firma que a dichos documentos estampe la autoridad, debe de ser siempre auténtica, ya que no es necesario el signo gráfico con el que, en general, se obligan las personas en todos los actos jurídicos en que se refiere la forma escrita, de tal manera que carece de valor una copia facsimilar, sin la firma auténtica del original del documento en que la autoridad emite un acto administrativo, por no constar en mandamiento debidamente fundado y motivado.

PRUEBAS

Documental consiste en copia fotostática de la orden de visita ya citada.

Documental consiste en copia fotostática del acta de notificación del multa y la propia sanción económica.

Estas pruebas se relacionan con todos y cada uno de los hechos narrados en este medio de defensa.

Por todo lo expuesto y fundado, a esa H. Autoridad atentamente solicito:

PRIMERO. Tenerme por presentado en tiempo y forma el presente Recurso de Revocación en contra de la multa impuesta a mí representada y con base en lo expuesto en este medio de defensa resolverlo dentro del plazo fijado por ley, en atención a los intereses que represento, por así proceder conforme a Derecho.

SEGUNDO. Admitir las pruebas ofrecidas, desahogar las que se acompañan y promover lo necesario para el desahogo de las que así ameriten.

TERCERO. Suspender el Procedimiento Administrativo de ejecución, en los términos del numeral 144 del Código Fiscal de la Federación.

CUARTO. Llevado en todos los términos legales el presente Recurso de Revocación, se dicte Resolución anulando la multa que en cantidad de \$ 5,000.00 se impuso por el supuesto incumplimiento del deber de expedir comprobantes, por resultar improcedente y carente de fundamentación y motivación dicho proceder.

PROTESTO LO NECESARIO.

CONTRIBUYENTE

3.4. NEGATIVA FICTA

Para efectos de entrar al tema es necesario remitirnos al artículo 131 del Código Fiscal de la Federación que establece el término para dictar y notificar la resolución por parte de la autoridad y el cual establece lo siguiente:

Artículo 131.- La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Resulta evidente que, tratándose de los recursos administrativos, el término para el dictado de la resolución por parte de la autoridad se encuentra contemplado en ley, pues ésta se encuentra obligada a emitir la resolución que ponga fin al recurso administrativo en un plazo que no excederá de tres meses contados a partir de que el medio de defensa se interpuso y dentro del mismo deberá practicarse la notificación de dicha resolución, debe interpretarse que la resolución es contraria a los intereses del particular, configurándose de este modo una negativa ficta.

Técnicamente la figura jurídica de la negativa ficta se encuentra prevista en el Art. 37 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, no sólo se actualiza tratándose de peticiones formuladas por el particular a las autoridades fiscales, ya que le numeral en comento, en su primer párrafo se refiere tanto a las instancias como a peticiones que se formulen a las autoridades fiscales; de ahí que la falta de resolución y notificación de un recurso administrativo en un plazo de 3 meses hace que se actualice la negativa ficta, caso en el que debe interpretarse que la resolución es contraria a las pretensiones del recurrente y que se confirmó la diversa recurrida.

Tal criterio sostiene la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el criterio de la 9ª Época, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo II, Agosto de 1995 Pág. 563, que a la letra dice:

NEGATIVA FICTA. SE CONFIGURA POR LA FALTA DE RESOLUCIÓN DE UN RECURSO. El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación que regula la negativa ficta en su primer párrafo habla de “las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales.” Como se ve, el precepto se refiere a dos hipótesis distintas: a) las instancias; y b) las peticiones que se formulen a las autoridades fiscales. Ahora bien, la palabra instancia

desde el punto de vista forense tiene dos significados. Uno de éstos es el siguiente: “Cada uno de los grados que establece la importancia de los organismos judiciales.” Aplicando esta definición a los recursos administrativos fiscales, se llega al conocimiento de que una instancia es una fase que se ventila ante una dependencia administrativa, con motivo de la sustanciación de un recurso. En este orden de ideas, del invocado artículo 37 resulta que la negativa ficta, no se configura sólo por la falta de contestación a una petición formulada por el particular a la autoridad fiscal, sino también por la falta de resolución a una instancia, la que en términos del propio precepto debe fallarse en un plazo de tres meses.

Si la autoridad fiscal requiere al promovente del recurso para que cumpla con los requisitos omitidos o proporcione elementos necesarios para resolver su medio de defensa, el término para el cómputo de la negativa ficta comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido, tal como lo prevé el último párrafo del Art. 37 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando se actualiza la figura jurídica de la negativa ficta; esto es, cuando no se obtiene respuesta por parte de la autoridad fiscal dentro del plazo contemplado por este artículo, el recurrente podrá esperar indefinidamente por la respuesta o demandar la presunta confirmación del acto que reclama ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para que la autoridad demandada exponga los fundamentos de hecho y de derecho que sustenten la negativa ficta; toda vez que el artículo en comento categóricamente dispone que el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

Ahora bien, para el caso en que se demande ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la negativa ficta, al contestar la demanda la autoridad no puede ya hacer valer razones de improcedencia del recurso administrativo, porque con su silencio debe interpretarse que confirmó el acto impugnado, por lo que no puede referirse a cuestiones de improcedencia del recurso administrativo, sino en todo caso a las razones de fondo que tomó en consideración al confirmar la instancia del particular. Con relación a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación

publicado en el Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, Tomo XV-I, Febrero, Pág. 233, la siguiente tesis:

NEGATIVA FICTA. AL CONFIGURARSE LA MISMA, LA AUTORIDAD NO PUEDE AL CONTESTAR LA DEMANDA HACER VALER ASPECTOS SOBRE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO INTERPUESTO, QUE DIO ORIGEN A ÉSTA. Si se configuró la negativa ficta por no haberse dado contestación en el término de ley a la instancia planteada por el particular, la autoridad no puede hacer valer razones de improcedencia de la misma, pues al tratarse de la resolución de un recurso de revocación el silencio de la autoridad significa que denegó o resolvió en sentido contrario a los intereses del recurrente el citado recurso, en términos de lo dispuesto por el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, ya que al ser negado el acto controvertido, los argumentos de la autoridad deben referirse ya no a cuestiones de improcedencia del recurso, sino en todo caso a las razones de fondo para acceder o negar la petición del particular.

Luego de haber examinado las pruebas y conocido de todos los hechos controvertidos, la autoridad fiscal procede a dictar su resolución y notificarla al interesado, lo cual hace en el término de tres meses, contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Lo anterior refleja la negativa ficta.

En ocasiones resulta que la autoridad a quien se dirigió un escrito para darle contestación guarda silencio y deja sin respuesta la solicitud que le fue presentada; ante tal silencio, que no contesta ni resuelve, y luego de haber transcurrido cierto tiempo, la ley presume que la autoridad sí contestó el escrito y la respuesta a dicha solicitud en este caso es negativa para el peticionario.

Es así que la ley prevé que pueda haber silencio de la autoridad ante una solicitud del gobernado, pero habiéndolo presume que existe una contestación en sentido negativo para lo solicitado. En materia fiscal la negativa ficta está regulada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que establece el plazo para que tal figura jurídica se configure, y en sentido que tiene la resolución.

Artículo 37. Negativa ficta: “Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicta la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”

El plazo para resolver las consultas del artículo 34-A (precios de transferencia) será de ocho meses.

Obsérvese que el plazo para contestar un escrito por parte de la autoridad fiscal es de tres meses.

No habiendo respuesta a su solicitud en este plazo, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió en forma negativa, y podrá interponer en cualquier momento los medios de defensa que la ley le concede, o esperar a que se dicte la resolución, pero después de transcurrido el plazo citado. Aclara también que si la autoridad requirió al promovente para que cumpla con ciertos requisitos o documentación faltante, el plazo de cuatro meses empezará a contar hasta después de que se haya cumplido el requerimiento.

Esto es lo que dispone el Código Fiscal Federal, pero es preciso hacer algunas observaciones sobre esta figura jurídica llamada negativa ficta. Por principio, la palabra “ficta” gramaticalmente corresponde al participio pasivo irregular del verbo fingir, por lo que también podría expresar “negativa fingida o simulada”, conforme el significado original de la palabra.

Ahora bien, el objeto de esta figura jurídica es evitar que el peticionario se vea afectado en su esfera jurídica, ante el silencio de la autoridad que legalmente está obligada a emitir una resolución, de suerte que su conducta abstencionista no sea indefinida, y el solo transcurso del tiempo haga presumir que su decisión fue en sentido negativo para el peticionario.

Bien pues para mayor ejemplo es necesario invocar al artículo 8° Constitucional el cual establece: “Los funcionarios y empleados públicos respetarán el derecho de petición, siempre que se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa (...) A toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término”

En primer lugar, de lo ordenado en el texto constitucional se desprende que siempre debe haber un acuerdo escrito de la autoridad con el que conteste la petición legalmente presentada por el gobernado. Esto es una obligación para la autoridad, que no se trata de un acto de abstención, sino de cumplimiento positivo de “un hacer”, el dictar un acuerdo escrito a la solicitud que le presente por escrito el gobernado, con independencia del sentido y términos en que esté concebido.

En segundo lugar, el órgano del Estado que dicte la resolución está obligado a hacerlo del conocimiento del solicitante, pues así se establece en el texto constitucional.

En tercer y último lugar, la Constitución no fija término, es la ley especial, que en este caso es el Código Fiscal de la Federación, la que lo establece, y señala que es de tres meses.

Como es obligación de la autoridad contestar la petición que le fue presentada, y en el caso de la negativa ficta tal contestación no existe, la ley otorga al interesado la posibilidad de interponer medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, o bien esperar a que se dicte la resolución. El medio de defensa en materia

fiscal se encuentra en lo dispuesto por el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere al recurso de revocación, el cual el interesado puede interponer ante la propia autoridad que omitió dictar la resolución. Esta posibilidad salva de la inconstitucionalidad a la negativa ficta, pues concede al interesado la opción de interponer su inconformidad o esperar a que se dicte el acuerdo.

CAPITULO IV “PLANTEAMIENTOS JURÍDICOS”

4.3. INCONGRUENCIA DERIVADA DE LO DISPUESTO POR LOS ARTÍCULOS 131 Y 144 SEGUNDO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Dentro de esta investigación se ha dado una breve ilustración respecto de la actividad financiera del Estado, se sabe que éste requiere allegarse de los recursos necesarios para cumplir con las tareas que tiene encomendadas y que dentro de ellas se encuentra la de sufragar el gasto público.

Pues bien, para atender a dicha tarea se ha descubierto que una de las formas de adquirir dichos recursos, es a través de otra tarea no menos importante “recaudar” la cual el Estado, no la lleva a cabo en forma directa, sino que de acuerdo a la ley contará con órganos desconcentrados especialmente creados para llevar a cabo la realización de dicha tarea, a su vez estos órganos en particular deberán contar con facultades expresas en ley para efectos de asumir su cometido.

A modo de preámbulo resulta importante referir que dentro de la Administración Pública Federal, el Estado cuenta con diversas Secretarías de Estado que llevan a cabo determinadas funciones entre ellas se encuentra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y de acuerdo a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, esta Secretaría tendrá las siguientes funciones:

Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

I.- Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;

II.- Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades

paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III.- Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

IV.- (Se deroga).

V.- Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

VI.- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

VII.- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;

VIII.- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;

IX.- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que lo compete a otra Secretaría;

X. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Economía y con la participación de las dependencias que correspondan;

XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII.- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;

XIII.- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XIV.- Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

XV.- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;

XVI.- Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XVII.- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;

XVIII.- Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;

XIX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica, así como establecer las normas y procedimientos para su organización, funcionamiento y coordinación;

XX.- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;

XXI.- Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal;

XXII.- (Se deroga).

XXIII.- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación

nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro, y

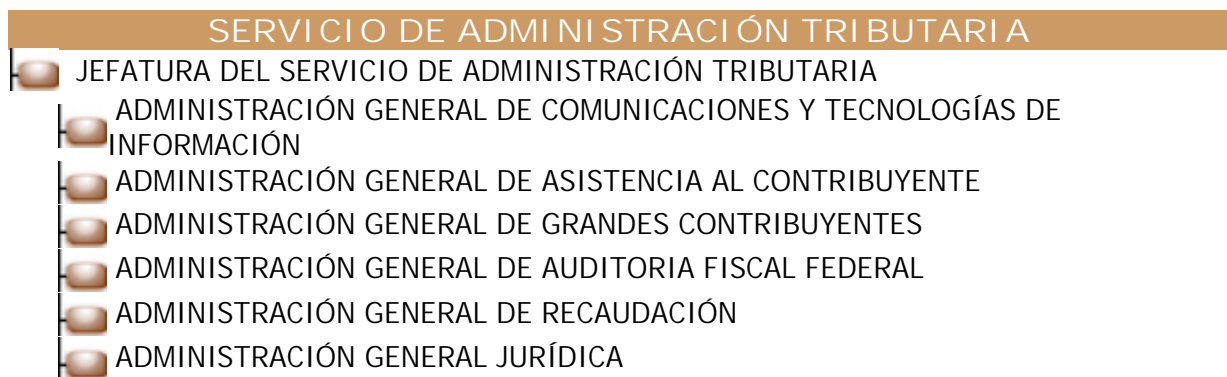
XXV.- Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

A su vez la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con órganos desconcentrados como lo es el Servicio de Administración Tributaria (SAT).







¿Y que es el Servicio de Administración Tributaria?

El Servicio de Administración Tributaria es el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario; y, de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.¹

ESTRUCTURA ORGÁNICA



¹ Internet: <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

-  ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS
-  ADMINISTRACIÓN GENERAL DE INNOVACIÓN Y CALIDAD
-  ADMINISTRACIÓN GENERAL DE EVALUACIÓN
-  UNIDAD DE PROGRAMAS ESPECIALES
-  UNIDAD DE PLAN ESTRATÉGICO Y MEJORA CONTINUA
-  ÓRGANO INTERNO DE CONTROL

2

Desde el 1 de julio de 1997 surgió el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal con atribuciones y facultades vinculadas con la determinación y recaudación de las contribuciones federales que hasta entonces había ejercido la Subsecretaría de Ingresos. Desde entonces, el SAT tiene por objeto recaudar los impuestos federales y otros conceptos destinados a cubrir los gastos previstos en el presupuesto de egresos de la Federación, para lo cual goza de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.³

El SAT nace como respuesta a demandas y necesidades que surgen de la propia dinámica económica y social del país, y se enmarca en la tendencia mundial orientada a modernizar y fortalecer las administraciones tributarias, como herramienta para que la actividad de recaudación de impuestos se realice de manera eficaz y eficiente y, ante todo, en un marco de justicia y equidad contributiva.

De esta manera, al contar con una organización especializada conformada con personal calificado, se puede responder con agilidad, capacidad y oportunidad a las actuales circunstancias del país.

Esta medida es de capital importancia porque permite disponer de los recursos necesarios para ejecutar los programas propuestos por el gobierno federal para impulsar el desarrollo nacional.

² Internet <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

³ Internet <http://www.sat.gob.mx/nuevo.html>

A continuación se muestra un breve fragmento del origen del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior del SAT

III SESIÓN EXTRAORDINARIA DE LA JUNTA DE GOBIERNO DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En México, D.F., siendo las 10:00 horas del día 6 de febrero de 2001, se reunieron los miembros de la Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria, señores Lic. Rubén Aguirre Pangburn, Subsecretario de Ingresos y encargado de la Presidencia del Servicio de Administración Tributaria; Lic. Rafael Sandoval Giles, Director General Técnico y de Negociaciones Internacionales; Lic. David Rogelio Colmenares Páramo, Director General de Coordinación con Entidades Federativas; Lic. José Luis Franco Soto, Administrador General Jurídico de Ingresos y Lic. María Concepción Patiño Cestafe, Administradora General de Coordinación y Evaluación Tributaria, a fin de celebrar la III Sesión Extraordinaria de 2001. Estuvo también presente la Lic. Martha T. Urrutia Cárdenas, en su carácter de Secretaria de Actas de la Junta de Gobierno.

Acto seguido el Lic. Rubén Aguirre Pangburn declaró legalmente constituida la Sesión y se procedió a su desarrollo conforme al siguiente:

Orden del día

1. Lista de Asistencia.
2. Presentación de los siguientes proyectos:

- a) Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
- b) Acuerdo por el que se señala el nombre, la sede y la circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

En desahogo del punto anteriormente señalado, en uso de la palabra el Lic. José Luis Franco Soto, en su carácter de Administrador General Jurídico de Ingresos, presentó los proyectos de referencia, los cuales incluyen las propuestas de diversas áreas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria.

Acuerdo SAT-01-III-E-1.

Los integrantes de la Junta de Gobierno del SAT, con fundamento en los artículos 14, fracción IX de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, y 4o., segundo párrafo y 7o., fracción VIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, aprobaron los proyectos de Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y del Acuerdo por el que se señala el nombre, la sede y la circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, e instruyeron a la Administración General Jurídica de Ingresos para que coordine con las áreas competentes el trámite de formalización y publicación de ambos documentos.

No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión por el tiempo que fue necesario para la redacción de la presente acta, la cual una vez leída, fue aprobada y firmada por los miembros de la Junta de Gobierno del SAT.

DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

DECRETO por el que se expide el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y se modifica el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.

VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 89, fracciones I y XIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en los artículos 17 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, y 4o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, he tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ARTÍCULO PRIMERO. Se expide el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para quedar como sigue:

“Título I Disposiciones Generales

Capítulo I
De la Competencia y Organización

Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio 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, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

Artículo 2.- Para el despacho de los asuntos de su competencia, el Servicio de Administración Tributaria contará con las siguientes unidades administrativas:...

Bien, continuando con las funciones que realiza el Servicio de Administración Tributaria.

FUNCIONES DEL SAT

El SAT asumió desde el primero de julio las funciones que tenía encomendadas la Subsecretaría de Ingresos en lo relativo a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos y demás contribuciones y sus accesorios, así como la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En el desarrollo de esta función se destaca la necesidad de garantizar la aplicación correcta y oportuna de la legislación fiscal y aduanera de manera imparcial y transparente.

Otro punto fundamental para lograr el objeto del SAT es el de contar con personal cada vez mejor capacitado, lo que dará como resultado una mayor calidad en los servicios que se prestan al público y, sobre todo, una atención más eficiente a los contribuyentes.

Este organismo goza de autonomía de gestión y presupuestación para realizar sus objetivos, pero de manera importante hay que subrayar que dispondrá de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

Trimestralmente, la Contraloría Interna del propio organismo realizará una evaluación de la administración tributaria para corroborar el cumplimiento de los objetivos y metas aprobados.

INTEGRACIÓN DEL SAT

El SAT está integrado por una Junta de Gobierno que constituye su órgano principal de dirección, por las Unidades Administrativas que lo conforman y por un Jefe que es nombrado y removido por el Presidente de la República. El Jefe del SAT es el enlace entre la institución y las demás entidades gubernamentales a nivel federal, estatal y municipal y de los sectores social y privado, en las funciones encomendadas al propio Servicio de Administración Tributaria.

Por su parte, la Junta de Gobierno del SAT estará integrada por:

- El titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá,
- Por tres consejeros designados por el Secretario de Hacienda, de entre los empleados superiores de Hacienda;
- Por tres consejeros independientes, éstos designados por el Presidente de la República, debiendo ser dos de éstos propuestos por la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales en términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Los nombramientos deberán recaer en personas que cuenten con amplia experiencia en la administración tributaria, federal o estatal, y quienes por sus conocimientos, honorabilidad, prestigio profesional y experiencia sean reconocidos, para contribuir en la mejora de la eficacia de la administración y atención al contribuyente.

El patrimonio del SAT se conforma con los recursos financieros y materiales, así como con los ingresos que actualmente tiene asignados la Subsecretaría de Ingresos. Adicionalmente, el SAT recibe recursos en proporción a sus esfuerzos de productividad y eficiencia.

Por lo que se refiere a las gestiones que realizaban los contribuyentes ante las diversas instancias de lo que anteriormente era la Subsecretaría de Ingresos, éstas se continuaron tramitando ante las mismas oficinas como es el caso de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, la solicitud de cédulas de identificación fiscal, así como la presentación de declaraciones y avisos que se llevaron a cabo en las formas fiscales aprobados con anterioridad, o en su caso, se efectuaron con los documentos o formatos que se expidieron o aprobaron con el funcionamiento del Servicio de Administración Tributaria.

Dentro de los principales cambios del SAT figura la simplificación de procesos operativos y administrativos que se realizaron en el periodo 1997-2000, como parte de los trabajos de rediseño de procesos.

El Servicio de Administración Tributaria mantiene una vinculación efectiva y permanente como una vía de excelencia hacia el nuevo servicio tributario con los contribuyentes del país, así como con todas aquellas personas interesadas en su funcionamiento, para lo cual cuenta con instancias de consulta y comités especializados que coadyuvan en el logro permanente de sus metas.

Por último, el proceso de desarrollo del nuevo esquema de organización que significa el Servicio de Administración Tributaria, permitirá que paulatinamente se vayan cumpliendo las metas establecidas para el logro de sus objetivos por él propuestos.

Servicio de Administración Tributaria, México.

En México, como en cualquier país del mundo en el cual exista la obligación de contribuir para el sostenimiento de los órganos de gobierno, es frecuente que existan situaciones que generen inconformidad entre los obligados a cubrir los gastos públicos.

Estas inconformidades pueden provenir por causas de mala aplicación de las leyes, determinaciones incorrectas de cantidades que tienen que pagarse, cobros

excesivos, procedimientos que no representen la realidad de la situación del contribuyente, etcétera.

La autoridad tiene, como administradora pública, la obligación de apegarse a criterios y normas que se encuentren contenidas en las leyes u ordenamientos del país, en este caso México, para justificar plenamente su actuación frente a los gobernados. Desafortunadamente, no siempre la actuación de las autoridades es tan eficaz y oportuna como se quisiera, debido, principalmente, a que como la interpretación de las Leyes y las actuaciones derivadas de ellas son realizadas bajo el criterio de las personas, aún y cuando el Artículo 5° del CFF establece que deberá realizarse una aplicación estricta de las leyes fiscales, se generan fisuras que, en la mayoría de las ocasiones, son infundadas y generan un importante perjuicio para los contribuyentes, tratándose del impuesto que se trate.

Las inconformidades que se generan por decisiones administrativas son tantas que se hace indispensable establecer un canal de desahogo de inconformidades que permita “filtrar” los casos y evitar una sobrecarga de trabajo a los ya de por sí saturados tribunales administrativos. Los recursos administrativos, con sus diferentes acepciones, tratan de realizar la tarea señalada líneas arriba, estableciendo procedimientos que permitan facilitar al afectado la oportuna presentación ante la autoridad, buscando desahogar en forma rápida la afectación referida.

A pesar de contar con ventajas bastante interesantes, tales como ser un medio de control de legalidad, lavado de conciencia por parte de la autoridad y, en la mayoría de los casos, una opción barata para poder evitar llegar a una instancia superior, en donde seguramente los gastos serían demasiado elevados, ocasionando un detrimento económico importante para el afectado, no deja de tener un aspecto que, desde mi punto de vista, ocasiona que este recurso administrativo no funcione con la eficacia que debiera ser: la parte activa en la relación tributaria se convierte en juez y parte, lo cual genera un cierto grado de “oscuridad” en la decisión que dicha autoridad puede tomar acerca de la (s) impugnación (es) que se le realizan. La

legislación vigente permite a los particulares que no son doctos en el manejo de las situaciones fiscales o administrativas, presentar sus recursos de modo tal que, en caso de existir errores o ausencias en el cuerpo o los anexos, se puedan solventar dichas situaciones.

Se puede hablar de que en el recurso administrativo se busca dirimir una controversia; un punto de desacuerdo que se le da a conocer a la autoridad ejecutante antes de acudir a instancias superiores. En un principio, las leyes establecían que el recurso administrativo era de carácter obligatorio. Sólo se admitía alguna oposición a resoluciones de la Hacienda Pública; además, existían limitantes muy marcadas para poder ejercer el derecho de realizar la interposición de recursos en contra de las autoridades.

Algunos estudiosos han restado importancia al recurso administrativo, argumentando que no estudia de fondo la cuestión legal que dio origen a la controversia y solamente busca esclarecer de forma la situación que se presenta. Esto, desde mi punto de vista, es incorrecto, ya que la autoridad, al estudiar los casos, debe darse cuenta de las violaciones jurídicas que comete, aparte de las que pudieron causar la inconformidad a los particulares. Además, en la actualidad es considerado como un medio de defensa optativos; por lo cual este carácter permite realizar correcciones en cuanto al contenido del recurso, ya convertido en juicio y por consiguiente anexar aquello que hubiese sido omitido en la presentación del anterior. Además, la autoridad deberá agotar cada uno de los puntos que el afectado presente como agravios en su impugnación, ya que, ese estudio puede surgir el punto que dé la razón al afectado.

La flexibilidad del recurso administrativo es tal que no importando que un afectado se equivoque en el nombre que le dé a dicho recurso, por ese simple hecho no podrá ser desechado, teniendo la autoridad la obligación de darle el curso correspondiente. La autoridad, al estudiar el caso particular que se le presenta en un recurso, no podrá, bajo ninguna circunstancia, corregir los errores que hubiese cometido al dar

origen al mismo para dictar resolución favorable a ella. Desafortunadamente, podemos observar en la práctica diaria que este precepto no se cumple a cabalidad, ya que, al no contestar el reclamo del afectado, “cubre” sus deficiencias, buscando que el particular pierda el interés en seguir peleando lo que a su criterio es justo. Si el particular cuenta con una adecuada asesoría jurídico-fiscal, seguramente ante instancias superiores no tendrá problema alguno para ganar el acto impugnado.

Existen diversas clasificaciones de los recursos administrativos: podemos hablar de la autoridad ante quien se presenta, del interés de la persona que lo interpone, del objeto que se persigue con su interposición, la materia que deberá conocer del recurso, y el ordenamiento que lo establece. De lo anterior, podemos desprender que el recurso administrativo deberá estar consignado en una Ley, para que de ella y de los reglamentos respectivos se puedan tomar los elementos para su consideración teórico-práctico fundamental y no caer en la inexistencia de dicho medio de defensa. Obviamente, existirán algunas dependencias o áreas que se regulan a base de reglamentos solamente y en ellos establecerán las formas en que los particulares pueden defenderse de abusos de la autoridad.

En la legislación mexicana se pueden identificar dos tipos de recursos: los generales y los específicos. Los generales son aquellos que se encuentran consignados en leyes supletorias y complementarias de otras. Por ejemplo, el Recurso de Revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación es general, porque suple las lagunas que existen en otras leyes fiscales. Los específicos son aquellos que se encuentran consignados expresamente en una Ley en particular. Por ejemplo, el Recurso de Inconformidad derivado de la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social, es específico porque está dirigido a un sector en particular.

Existen además, dentro del Código Fiscal de la Federación, otros tipos de recursos administrativos aparte del citado de Revocación, que también sirven como medios de defensa no solamente para los particulares sino también para las autoridades cuando

sienten afectados sus intereses. Como ejemplo de lo anterior tenemos el Recurso de Reconsideración, el Juicio de Lesividad, etcétera.

El recurso de revocación es un recurso que se interpone ante la autoridad administrativa que emite una resolución definitiva que afecta los intereses del particular, por hacer o dejar de otorgar una situación. El afectado cuenta con 45 días después de la notificación de la resolución referida para poder declarar lo que a su derecho convenga. Es importante destacar que, inclusive, con la interposición de este recurso se puede solicitar la suspensión de procedimiento administrativo de ejecución por parte de la autoridad, hasta en tanto no se dé una resolución satisfactoria sobre el asunto que se encuentra en controversia.

Si el afectado no promueve dentro del plazo marcado el recurso de revocación podrá solicitar en forma discrecional el apoyo de la autoridad para resolver la controversia. La autoridad recibirá la petición del afectado, la estudiará y dará a conocer su respuesta, la cual no generará instancia para poder ser debatida mediante juicio ante cualquier otro nivel de autoridad. A este procedimiento se le conoce con el nombre de reconsideración administrativa.

Puede darse también el caso de que la autoridad emita una resolución favorable al particular, pero que la misma sea incorrecta. La autoridad podrá ejercer su derecho de corregir dicha situación a través de la promoción de un recurso promovido ante autoridad superior que se llama Juicio de Lesividad. Deberá probar fehacientemente que la resolución favorable al particular que emitió por error genera un perjuicio importante para el erario público.

Las personas que interpongan recursos administrativos deberán tener especial cuidado en señalar perfectamente el objeto del recurso y los agravios, ya que, a falta de especificación concreta en este sentido, se corre el riesgo de que la autoridad sobresea o deseche el recurso por improcedente.

Existen elementos que son parte fundamental para la correcta interposición de un recurso administrativo. Dichos elementos se pueden clasificar en dos tipos: esenciales y secundarios. Los esenciales serán aquellos que son inevitables en el contexto jurídico en el que se desenvuelve la acción del recurso administrativo. Los secundarios serán aquellos que, a pesar de su ausencia, no causan una desviación del objeto fundamental del recurso interpuesto.

Es importante destacar en este punto que la legislación fiscal vigente establece apoyos muy importantes a los promotores de recursos administrativos para poder realizar la correcta interposición del mencionado. La fundamentación legal, la causa de molestia (el medio, cobro o procedimiento a impugnar) son los elementos esenciales en la elaboración de un correcto recurso administrativo.

Las resoluciones administrativas, no por el simple hecho de serlo, podrán ser impugnables a través de un recurso administrativo. Por ejemplo: Si yo soy un conductor ebrio, me haré acreedor a una resolución administrativa (una multa o algo más grave), que con mi acto generé y se encuentra bien aplicada; por lo tanto, esta resolución no sería impugnable. Para que una resolución sea impugnable deberá cumplir con ciertos requisitos: Que sea definitiva, que sea personal y concreta, que cause un agravio, que conste por escrito y que sea nueva. En este último punto cabe destacar que la resolución no deberá ser materia de una resolución anterior o bien, que no haya sido materia de recurso administrativo o juicio anterior al que se promueva.

Existen, como ya se mencionó, otros elementos que deben cumplir los recursos administrativos, pero si estos fallan se podrán sustituir a petición de la autoridad, como por ejemplo: El término, la autoridad ante quien se presenta, el plazo para resolución del recurso, el momento en que corren los plazos, etcétera.

Para el Recurso de Revocación consignado en el Código Fiscal de la Federación vigente, el plazo es de 45 días hábiles a partir del conocimiento de la resolución que

se impugne. Es claro que se busca darle al particular una posibilidad real de defensa, otorgándole el tiempo suficiente para preparar su defensa.

Los medios de notificación establecidos en el multicitado Código, también juegan un papel importante dentro del cómputo de los 45 días para la interposición del recurso. En el caso del correo certificado con acuse de recibo, la autoridad deberá tomar como fecha de presentación la fecha de depósito en el correo y no la fecha en que ellos recibieron dicho recurso.

Al realizarse la presentación del recurso a través del correo se corre el riesgo de que la documentación se extravíe y entonces se genera una nueva problemática para la controversia en disputa.

Finalmente, creo conveniente destacar el silencio de la autoridad. Se debe distinguir claramente cuando se constituyen las figuras jurídico-fiscales de la negativa y afirmativa ficta, ya que esto permitirá tener una panorámica más clara de cuándo podemos acudir a una instancia superior para la resolución de las controversias generadas de una resolución administrativa,

Cuando la autoridad determina una contribución a cargo del particular, y este solicita a través de la interposición del citado recurso que se revoque el cobro establecido, aportando los agravios, los hechos y las pruebas que considere pertinentes, la autoridad contará con un plazo de 3 meses para resolver el recurso en cita. Si la autoridad no resuelve, deberá entenderse que confirma el cobro que solicita, conformándose la figura de la afirmativa ficta.

Si se presenta una promoción ante la autoridad, realizando alguna petición en particular para solucionar un asunto que afecte a sus intereses y la autoridad, pasados los tres meses comentados, no da una respuesta, estará negando la petición formulada, conformándose la figura de la negativa ficta.

El recurso administrativo en México ha presentado un desarrollo interesante y está sujeto aún a perfeccionamiento y adecuación a la realidad actual del universo de contribuyentes, cada vez más encerrados dentro de la vorágine que significa la situación económica globalizada en la cual se vive en la actualidad.

De los argumentos vertidos con antelación se actualiza lo señalado en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 131 el cual señala lo siguiente:

Artículo 131.- *Término para dictar y notificar la resolución. La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.*

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Se refiere a la figura de la **negativa ficta** de la cual ya se habló con anterioridad y que se refiere al silencio de la autoridad ante la solicitud o petición que le hace un particular, en este caso es necesario referirnos específicamente en materia de impuestos pues recordemos que el artículo 8º constitucional nos refiere el derecho de petición y en el cual no se restringe a una materia, bien, retomando el tema se señalaba que del artículo transcrito la autoridad al no dar respuesta se considera que confirma el acto impugnado, a su vez, le da la opción al contribuyente para esperar resolución en forma expresa o impugnar en cualquier momento, es decir, que si se remite a lo que el párrafo segundo del artículo 144 del mismo Código Fiscal de la Federación el cual señala se tiene que:

Artículo 144.- *()...Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la*

fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Se está ante una contradicción notoria entre ambos artículos pues por un lado la autoridad tiene un término de tres meses para resolver en este caso un acto impugnado y aquí es importante resaltar que se ha explicado con anterioridad que la autoridad llegará a jugar un papel al conocer de sus propios actos y dicta una resolución ante la inconformidad de un particular en este caso contribuyente; por otro lado se tiene que el contribuyente entonces al interponer recurso de revocación cuenta nada más ni nada menos que con el plazo de cinco meses siguientes a la fecha de interposición del medio de defensa y si a eso se le agrega que ya había contado con cuarenta y cinco días más para dicha interposición, pues se estaría encuadrando en una situación que deja al aire los intereses del FISCO FEDERAL.

Resulta incongruente que por un lado la autoridad sólo tenga el término de tres meses tanto para resolver como para notificar y que a su vez el particular cuente con el plazo referido para garantizar el interés fiscal, en este caso si el contribuyente opta por interponer su medio de defensa en este caso un recurso de revocación que es el tema de nuestro interés; debido a que cuenta con un crédito fiscal latente y que mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución le ha sido requerido, éste interpone en tiempo y forma recurso de Revocación, no obstante de que no cubrirá el crédito fiscal correspondiente hasta en tanto no se resuelva sobre el medio de defensa interpuesto de conformidad con lo dispuesto por el artículo 131 del CFF si en tres meses la autoridad no le resuelve ni le notifica al respecto, entonces se presume en principio que ha confirmado el acto.

Luego entonces de acuerdo al párrafo segundo del artículo 144 del CFF aún estará contando con el tiempo excesivo de cinco meses para garantizar el interés fiscal, ahora bien, si ya se presume que se ha confirmado el acto, puede ser que el

contribuyente tenga que optar por interponer otro medio de defensa, que sería a través de un Juicio de Garantías, en el cual inmediatamente se tiene que garantizar el interés fiscal, lo mismo ocurriría si hubiese interpuesto desde un principio un Juicio de Nulidad, es decir, aquí también juega un papel importantísimo la garantía del interés fiscal pues se exhibe de inmediato, algo que no ocurre dentro del recurso de revocación.

Dentro de los puntos señalados en el presente tema de investigación se ha tocado el inherente a la actividad financiera del Estado y de la forma en que se ha de cubrir el gasto público de acuerdo a lo establecido por el artículo 31 fracción IV constitucional, esto nos lleva al nacimiento de una relación jurídica entre el Estado como ente soberano e independiente y el particular como sujeto pasivo que se coloca en los supuestos jurídicos que lo constriñen a cumplir con las cargas que éste le imponga en este caso la de contribuir al gasto público, así mismo tenemos claro que el Estado cuenta con fuerza coactiva para obligar al contribuyente por ejemplo a pagar un crédito fiscal como parte importante de la tarea recaudatoria, es decir, que se considera de suma prioridad que esta tarea se lleve a cabo en forma pronta e inmediata pues se sabe que el gasto público engloba una serie de actividades pilares de la vida de un Estado, se señalaba seguridad pública, bienes y servicios, sólo por mencionar algunos.

Por lo anteriormente expuesto, se considera discordante que se le dé un plazo de cinco meses al contribuyente para garantizar el interés fiscal, ya que desde el particular punto de vista se estima que es de suma importancia que el interés fiscal se garantice en forma inmediata, pues de esa forma se está asegurando una contribución ajustada a derecho y no se estarían descuidando los intereses del FISCO FEDERAL.

Parece ser que el legislador pretendió con este artículo (144 párrafo segundo) de acuerdo a su exposición de motivos que el contribuyente contara con más tiempo para no dejarlo en estado de indefensión frente a una actividad coactiva por parte de

la autoridad, sin embargo, somos de la opinión de que, para continuar con una mejora continua en la tarea de recaudar, es relevante que se asevere en ese punto, pues no suponemos que deje en estado de indefensión al contribuyente, sino que se progrese en el ritmo de las contribuciones.

4.3. ES NECESARIO GARANTIZAR EN FORMA INMEDIATA EL INTERÉS FISCAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

En este orden de ideas se considera necesario que el interés fiscal sea garantizado en forma inmediata, cuando se ha interpuesto un Recurso de Revocación toda vez que, como se mencionaba con antelación se dejan al aire los intereses del FISCO FEDERAL y si ya se sabe que para que la actividad financiera del estado opere es indispensable “recaudar” impuestos entonces al darle tanto tiempo al contribuyente para garantizar el interés fiscal no existe una lógica.

Se debe señalar que lo que únicamente se pretende es “garantizar” y no así dejar en estado de indefensión al contribuyente.

En la práctica, una persona física o persona moral nace a la vida como contribuyente, justo cuando se inscribe ante el Registro Federal de Contribuyentes, en ese instante se crean obligaciones y se convierte en sujeto pasivo pues se actualizan las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, darán lugar a un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal, en este caso el contribuyente como sujeto pasivo y el Estado como sujeto activo.

Así se tiene que el contribuyente adquiere obligaciones que debe de cumplir de conformidad a las disposiciones legales fiscales vigentes, entonces de acuerdo al supuesto jurídico o de hecho se apegará a un determinado régimen de contribuciones y estará obligado a declarar sus ingresos y pagar impuestos por determinados conceptos por ejemplo Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Activo, etc. Lo anterior dependerá de las características que lo constriñen a contar con un Registro Federal de Contribuyentes por la o las

actividades que habrá de realizar y que con apego a derecho se sujeta.

La misma ley fiscal vigente determinará la forma y periodicidad del cumplimiento de sus obligaciones fiscales adquiridas a partir de su nacimiento como contribuyente o de su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes, y esto trae consigo una vigilancia estricta por parte del Estado, que en este caso lo hace a través de su órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el Servicio de Administración Tributaria y que de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria para el despacho de los asuntos de su competencia contará con diversas Unidades Administrativas.

En la práctica estas Unidades Administrativas están plenamente facultadas para llevar a cabo el Cobro de créditos fiscales a los contribuyentes a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución; las autoridades que legalmente están facultadas para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución de acuerdo al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de noviembre de 2006 son la Administración General de Grandes Contribuyentes, la Administración General Jurídica y la Administración General de Recaudación.

Bien, hay que recordar ahora que el Procedimiento Administrativo de Ejecución se refiere a un conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad coactiva para exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos ni garantizados dentro de los plazos establecidos en la ley, el cual permite lograr la recuperación de los adeudos ya sea por pago o la enajenación de los bienes embargados.

El procedimiento administrativo de ejecución se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago o de garantía (que procede otorgar

cuando se impugna el crédito), la autoridad fiscal deberá aplicar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en uso de su facultad económico coactiva.

El fundamento legal del procedimiento se remite a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como al Código Fiscal de la Federación, a su Reglamento y al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, concretamente en el Título Quinto, Capítulo III del Código Fiscal de la Federación el cual comprende del artículo 145 al 196 B.

No hay que olvidar que para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar un Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra de un contribuyente, es necesario que el crédito a su cargo sea exigible.

Como ya se ha dicho con antelación, el procedimiento administrativo de ejecución es una serie de actos, por medio de los cuales se pretende la obtención, vía coactiva, del crédito fiscal que debe el contribuyente deudor.

Se sabe también que para que se puedan llevar a cabo acciones de carácter coactivo en contra del contribuyente-deudor de un crédito fiscal, es preciso que el ejecutor designado para el efecto apoye su actuación a través del “mandamiento de ejecución” correspondiente; es muy importante que conozca los elementos esenciales de los actos administrativos que deban de notificar emitidos por las autoridades fiscales, y que para los efectos del mandamiento de ejecución deba reunir los requisitos que señala el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación.

Pero para que la autoridad fiscal pueda poner en práctica este procedimiento deben de cumplirse determinados requisitos que ley señala en forma precisa, sin dar margen posible a que un funcionario de la función pública pudiera decidir sobre el inicio, continuación, garantía, suspensión, aplicación y hasta la terminación del procedimiento pues solamente por disposición de la ley se determina lo que procede hacer en cada caso, desde el inicio hasta el final.

También ya se sabe que para practicar este procedimiento, se deben de dar otros factores como que el crédito fiscal esté vencido y no haya sido garantizado su importe; habiendo transcurrido el plazo legal para efectuar el pago y no habiéndolo garantizado el deudor, lo dispone la ley éstos son motivos determinantes para que el Estado ejerza su derecho de cobro en la vía de apremio.

No se debe olvidar que el objeto de este procedimiento es cobrar por la vía de apremio los créditos fiscales que el contribuyente omiso adeuda al Estado, y si para ello éste se ha de emplear de la fuerza cuenta con toda la investidura necesaria para así hacerlo. La facultad coactiva es, por tanto, el elemento primordial pues careciendo de esa fuerza, no sería eficaz.

Este procedimiento básicamente se divide en tres etapas:

- a) REQUERIMIENTO DE PAGO. Las autoridades fiscales exigen el pago del crédito fiscal no cubierto o garantizado en los plazos establecidos.
- b) EMBARGO. La medida cautelar que adopta la autoridad fiscal para asegurar el resultado de un proceso y que recae sobre determinados bienes cuya disponibilidad se impone.
- c) EL REMATE. Prácticamente viene a ser la conclusión del procedimiento administrativo de ejecución entendiéndose por éste la venta llevada a cabo por el órgano ejecutor de los bienes embargados al sujeto ejecutado.

Aquí habrá de hacer hincapié en que la autoridad fiscal tiene la necesidad de asegurar la efectiva recaudación de los créditos fiscales, que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, provenientes de contribuciones, de aprovechamiento o de sus accesorios.

Si se habla de garantía, en materia fiscal de alguna forma una garantía es el medio por el cual la autoridad fiscal adquiere la certeza del pago de un crédito fiscal, mediante el aseguramiento del interés fiscal en cuanto a la posibilidad de hacer efectiva una obligación pecuniaria, ya determinada o susceptible de generarse dentro de cierto tiempo, para que una vez que sea exigible, la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de la misma.

Se conocen ya las formas de garantías personales en materia tributaria: la fianza, la obligación solidaria asumida por un tercer y la cartera de créditos del propio contribuyente.

Las formas de garantías reales: el depósito de dinero, la prenda, la hipoteca, el embargo en la vía administrativa y los títulos valor, en éstos la obligación se garantiza mediante la afectación de bienes muebles o inmuebles, con cuyo valor será pagado el crédito fiscal si el sujeto pasivo (contribuyente) deja de cubrirlo.

El interés fiscal es el derecho de la autoridad fiscal a la percepción del pago, de los créditos fiscales a que se refiere el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación.

Se considera de suma relevancia el hecho de que el crédito fiscal se considera privilegiado, ya que si el deudor no ha cubierto espontáneamente la deuda, el ente público, frente a otros acreedores tiene un derecho preferente para ser pagado antes.

Una vez que es requerido el contribuyente y consideremos que éste a su vez cuenta con un medio de defensa interpuesto que en el tema que nos aborda sería un Recurso de Revocación, consideramos que es de vital importancia que el interés fiscal se garantice en forma inmediata pues resulta evidente que de conformidad con el artículo 144 en su segundo párrafo le está dando un plazo excesivo para garantizar el interés fiscal pues señala que cuenta con cinco meses y por otro lado tenemos que el plazo que le da a la autoridad para resolver y notificar el Recurso es

de tres meses y que en caso contrario se entenderá que la misma habrá confirmado el acto, estaríamos ante una Negativa Ficta y el acto administrativo continuaría latente.

En este caso el contribuyente se vería en la necesidad de interponer otro medio de defensa llámese Juicio de Nulidad o Juicio de Garantías; ambos en donde es indispensable garantizar el interés fiscal independientemente de que se resuelva a favor o en contra en tanto se dicta la resolución respectiva.

En este orden de ideas y por lo anteriormente expuesto resulta evidente que la organización y tendencia del Servicio de Administración Tributaria se dirige a una transformación encaminada a logros constantes en donde los intereses del Fisco Federal juegan un rol muy importante, por lo cual se piensa que éstos no se pueden supeditar a la espera de una resolución, asimismo si le aunamos que un crédito fiscal tiene un derecho preferente esto viene a reforzar el análisis expuesto y del cual se desprende que es esencial garantizar el interés fiscal en forma inmediata o en último caso reducir el término a los mismos tres meses que tiene la autoridad para resolver y notificar.

4.3. ALTERNATIVA DE SOLUCIÓN O PROPUESTA

Del análisis expuesto con antelación, y toda vez que se tiene claro que el punto de que nos atañe en el presente trabajo de investigación son los intereses del Fisco Federal, debido a la importante tarea que desempeña el Estado que es la actividad financiera, y la cual implica que éste se debe allegar de los recursos necesarios, a efecto de sufragar el gasto público a través de una correcta administración apegada al marco legal vigente.

Desde mi particular punto de vista, la alternativa de solución o propuesta está encaminada a suprimir el término de cinco meses, para garantizar el interés fiscal, cuando se ha interpuesto un Recurso de Revocación, según lo establecido en el segundo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, y que la

garantía se requiera al mismo tiempo en que el contribuyente interponga dicho Recurso, pues de esta forma el contribuyente estaría obligado a garantizar de forma inmediata.

Es importante señalar que se ha considerado la situación del contribuyente y que no se le deja en estado de indefensión puesto que sólo se trata de una garantía y no así del pago inmediato del crédito fiscal exigible por parte de la autoridad.

En la práctica es más viable que transcurran los tres meses que tiene la autoridad para dictar y notificar la resolución correspondiente y resulta evidente que se refleje una negativa ficta constante, aunque las causas pueden ser diversas, pareciera ser por las cargas excesivas de trabajo con las que cuenta la autoridad fiscal le impidan tanto abatir la serie de resoluciones que tenga pendientes por dictar.

Así se tienen en términos generales que, estaríamos en la constante de una negativa ficta por parte de la autoridad fiscal y esto origina que el contribuyente de alguna forma deba interponer otro medio de defensa y a su vez garantizarlo simultáneamente al tiempo que lo interponga.

En el presente trabajo de investigación se ha referido un panorama general respecto a las funciones que tiene el Servicio de Administración Tributaria en relación con la ejecución de actos administrativos concretamente el Procedimiento Administrativo de Ejecución, pero sin salirnos de los puntos de interés que atañen se ha referido una breve reseña de este órgano desconcentrado el cual juega un papel muy importante en la recaudación de impuestos, su trayectoria y transformación constantes dirigidas a la realización de sus metas y objetivos.

Actualmente continúa en un proceso de transformación encaminado a una mejora en la administración tributaria, se tienen proyectos muy ambiciosos de los cuales se espera obtener beneficios óptimos.

Pues bien, el Servicio de Administración Tributaria es una plataforma de la actividad tributaria en México y hoy en día continúa en la búsqueda de la excelencia y mejora continúa a través de Programas y Sistemas que lo lleven a la eficiencia en sus funciones.

Se considera que si un órgano tan importante se encuentra en un proceso de superación con una tendencia benéfica evidentemente, pues las leyes deben ser acordes a efecto de que no obstaculicen dicho proceso, es decir, que si el órgano encargado de recaudar logra aplicar un sistema eficaz y con esto incrementa una mejor recaudación, resultaría incongruente que la misma ley lo limite, como actualmente nos atrevemos a afirmar que sucede.

En caso contrario, si la ley contemplara la propuesta que se plantea, ésta coadyuvaría sobremanera a los organismos encargados de cumplir con las funciones inherentes a la administración tributaria en nuestro país.

Aunque pareciera ser que el legislador pretendió con este artículo 144 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, de conformidad con su exposición de motivos que el contribuyente contara con más tiempo para no dejarlo en estado de indefensión frente a una actividad coactiva por parte de la autoridad, se opina que para continuar con una mejora continua en la tarea de recaudar, es relevante que se asevere en ese punto, pues no se puede dejar en estado de indefensión al contribuyente, sino que se progresa en el ritmo de las contribuciones.

Y de esta forma el proceso de recaudación sería más eficiente y acorde a los programas de mejora en el Servicio de Administración Tributaria.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Es importante que se cumpla con la obligación de contribuir al gasto público conforme a lo que la leyes disponen, toda vez que el Estado tiene encomendada la tarea de sufragar el gasto público y dicha actividad se orienta a satisfacer una necesidad general o colectiva; además de ser inexcusable en la medida en que la administración pública necesariamente asume dentro de su ámbito el ejercicio del poder, funciones como gestora de intereses económicos, asimismo esa obligación debe de contar con los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

SEGUNDA.- El interés fiscal reviste una especial importancia para los fines que tiene encomendados el Estado, en virtud de que es un derecho con el que cuenta la autoridad para exigir el pago de crédito fiscales que se le han fincado a determinados contribuyentes y en consecuencia éste debe de vigilarse y asegurarse conforme a la ley a través de una garantía y se considera viable que sea en forma inmediata después de que ha sido interpuesto específicamente un Recurso de Revocación.

TERCERA.- La Autoridad a través de determinados actos hará exigible la garantía del interés fiscal, a su vez el contribuyente contará con medios de defensa entre ellos el Recurso de Revocación para solicitar la suspensión del requerimiento de esa garantía, sin embargo, en este medio de defensa el plazo que se le otorga para

garantizar el interés fiscal es muy amplio no así en el Juicio de Nulidad ni en el de Garantías.

CUARTA.-Resulta incongruente que por un lado se dé un plazo a la autoridad para resolver y lo que es más para notificar la resolución correspondiente al Recurso de Revocación interpuesto por el contribuyente, y por otro lado se le dé a este último un plazo de cinco meses para efectos de garantizar el interés fiscal, en este orden de ideas el legislador está dejando al aire la importancia que reviste el interés fiscal y la relevancia que conlleva hacia la autoridad de asegurar el mismo a través de una garantía ya que el mismo precepto legal (artículo 131 del Código Fiscal de la Federación) alude también que el silencio de la Autoridad confirmará el acto impugnado, en este último supuesto los intereses del FISCO Federal siguen sin definirse, en virtud de que el contribuyente continúa sin cumplir con su obligación tributaria.

QUINTA.-Dada la importancia que reviste el interés fiscal y el destino del mismo, resulta evidente que no es posible que este puede estar supeditado en cuanto a su aseguramiento a través de una garantía , a un plazo tan amplio como lo son cinco meses siendo que si se diera el supuesto de una negativa ficta, es decir, el silencio de la autoridad que está confirmando el acto impugnado, el deudor fiscal aún así contaría con un plazo de dos meses más para garantizar dicho interés fiscal; y si por otra parte el contribuyente interpusiera otro medio de defensa, suena ilógico que se deje pasar tanto tiempo para dicho efecto, pues estamos hablando sólo de una garantía, un aseguramiento del interés fiscal, mientras se define la situación fiscal del contribuyente.

SEXTA.-Se considera viable, que el término de cinco meses establecido en el artículo 144 en su segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación para garantizar el interés fiscal se suprima y que la garantía del interés fiscal sea exhibida al momento en que es interpuesto el Recurso de Revocación, toda vez que habiendo transcurrido el término de tres meses para que la autoridad resuelva y notifique y no exista resolución alguna se confirmará el acto impugnado, en ese supuesto el contribuyente generalmente alega en su favor que aún cuenta con dos meses más para garantizar el interés fiscal no importando que se haya dado la figura de la negativa ficta, hecho que no debería de ser, en virtud de que se quedan al aire los intereses del Fisco Federal, pues se origina una laguna a favor del contribuyente.

SÉPTIMA.-Se concluye que no se originan perjuicios al contribuyente, ni tampoco se le dejaría en estado total indefensión, si se exige que la garantía del interés fiscal se exhiba en forma inmediata, cuando éste haya interpuesto Recurso de Revocación, ya que sólo se trata de un aseguramiento del interés fiscal en tanto se define la situación fiscal del recurrente.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA ROMERO Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo Primer Curso, Editorial Porrúa, México 1999.
2. BAVARESCO DE PRIETO, Aura M. Las Técnicas de la Investigación, Grupo Editorial Iberoamericana. Cincinnati South Western, 1979
3. GARCÍA FERNÁNDEZ Dora, Manual para la elaboración de Tesis y otros Trabajos de Investigación, Editorial Porrúa México 2002.
4. BRISEÑO SIERRA Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Editorial Porrúa México, 1998.
5. DE LA CUEVA Arturo, Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 1999.
6. DE LA GARZA Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, editorial Porrúa 19ª. Edición, México, 2001.
7. DIEP Diep Daniel Fiscalística, Editorial PAC, S.A. DE C.V. México, 2002
8. ESTRADA Lara Juan M. La Defensa Fiscal. Conceptos, Teorías y Procedimientos Editorial PAC, S.A. DE C.V. México, 2002
9. FERNANDEZ Martínez Refugio de Jesús Derecho Fiscal, Editorial Mc Graw Hill México, 1998.
10. FRAGA Gabino. Derecho Administrativo Editorial Porrúa 40ª. edición México, 2000.
11. HERRERA Cuervo Armando. Recursos Administrativos y Suspensión de Procedimiento Administrativo de Ejecución,
12. J. KAYE Dionisio, Breviario de Procedimientos Fiscales de defensa, Editorial IEE, S.A. México, 1991.
13. J. KAYE Dionisio Derecho Procesal Fiscal Editorial Themis México, 1991.
14. MARGAIN Manautou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano Editorial Porrúa México 2003.
15. MOLINA Asnar Víctor Como defenderse en materia fiscal Editorial IEE, S.A, México 2002

16. PONCE GOMEZ Francisco y PONCE CASTILLO Rodolfo Derecho Fiscal Editorial Banca y Comercio México 2002.
17. RODRÍGUEZ Lobato Raúl Derecho Fiscal Editorial Oxford México 1999.
18. RODRÍGUEZ Michel Moisés Recurso de Revocación Fiscal Editorial Porrúa. México 2002
19. SÁNCHEZ Gómez Narciso Primer Curso de Derecho Administrativo Editorial Porrúa México, 1998.
20. SÁNCHEZ Gómez Narciso Segundo Curso de Derecho Administrativo Editorial Porrúa México, 1998.
21. SÁNCHEZ Gómez Narciso Derecho Fiscal Mexicano Editorial Porrúa México, 1999.
22. SÁNCHEZ Hernández Mayolo Derecho Tributario Editorial Cárdenas Editor y Distribuido México, 1998.
23. SÁNCHEZ PICHARDO Alberto C. Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa Editorial Porrúa México, 1999

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial SISTA, S.A. Año 2006.
2. Ley de Ingresos de la Federación Editorial Porrúa, S.A. Año 2006.
3. Código Fiscal del Federación Editorial SISTA, S.A. Año 2006.
4. Reglamento del Código Fiscal de la Federación Editorial SISTA, S.A. Año 2006.
5. Ley del Servicio de Administración Tributaria Editorial PAC, S.A. Año 2006.
6. Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria Editorial, PAC, S.A. Año 2006.

1. ARTEAGA Nava Elisur y otra. Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 2 (Derecho Constitucional) Editorial Oxford University Express. México 1999
2. Colegio de Profesores de Derecho Procesal, Facultad de Derecho U. N. A. M. Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 4 (Derecho Procesal) Editorial Oxford University Express. México 1998
3. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U. N. A.M Diccionario Jurídico Mexicano, IV Tomos. Editorial Porrúa, México, 1995.
4. MARTINEZ Morales Rafael I. Glosario Jurídico Administrativo, Volumen 4. Editorial IURE. México 2004
5. Diccionario de Sinónimos y Antónimos Editorial Porrúa México 2001.

CONSULTA EN LÍNEA

1. Página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
www.scjn.gob.mx
2. Página del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
www.tfjfa.gob.mx
3. Página de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
www.shcp.gob.mx
4. Página del Servicio de Administración Tributaria.
www.sat.gob.mx