

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“ANÁLISIS AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
DE EJECUCIÓN REGULADO POR EL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACIÓN”**

T E S I S

QUE PRESENTA:

C. Felipe de Jesús Arroyo Flores

PARA OBTENER EL GRADO DE:

Licenciado en Derecho

DIRECTOR DE TESIS:

Mtro. Orlando Montelongo Valencia

México, D.F.

2008



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.

A MI ALMA MATER (UNAM)

Por el orgullo de pertenecer a ella y la invaluable
oportunidad de prepararme como uno de sus hijos,
conciente de pertenecer a una gran Institución y a
la que siempre buscaré enorgullecer

AL MTRO. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA

Por el valioso apoyo brindado para
la realización de este trabajo

A MIS HIJOS

Porque fueron motivación fundamental,
quienes me han brindado siempre su cariño
y para quienes deseo ser un ejemplo, esperando
verlos luchar y esforzarse día a día por mejorar

AL AMOR DE MI VIDA

Que siempre me ha impulsado a superarme
ante las adversidades, dándome su amor de
forma incondicional, enseñándome que todo
es posible lograrlo con esfuerzo y dedicación

A MIS PADRES

Por su gran esfuerzo en enseñarme a buscar ser
cada día mejor y brindarme siempre su confianza

A MI GRAN AMIGO IGNACIO AGUIRRE CRUZ

Por su gran apoyo para este logro, sabedor de
contar con la amistad de una gran persona

ÍNDICE

CAPÍTULO 1 ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

1.1. La Obligación Fiscal	1
1.1.1. Antecedentes	4
1.1.2. Nacimiento de la Obligación Tributaria	11
1.1.3. Marco Jurídico	14
1.2. La Relación Jurídico Tributaria	19
1.2.1. Sujetos de la Relación Tributaria	20
1.2.2. La Potestad Tributaria	26
1.3. El Incumplimiento de la Obligación Tributaria	29

CAPÍTULO 2 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

2.1. Concepto	35
2.2. Formalidades de las Notificaciones	42
2.2.1. La Notificación Personal	44
2.2.1.1. La Notificación por Instructivo	47
2.2.2. La Notificación por Estrados	50
2.3. La Garantía del Interés Fiscal	54
2.4. El Citatorio	59
2.5. El Requerimiento de Pago	64
2.6. El Embargo	70
2.6.1. De Muebles	77

2.6.2. De Inmuebles	79
2.6.3. De Negociaciones	81
2.7. El Remate	85
2.8. La Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución	89
2.8.1. Casos en que Procede	91
2.8.2. Requisitos	93

CAPITULO 3 PROPUESTA DE REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1. Objeto	99
3.2. Aspectos a Considerar	100
3.3. Reformas al Código Fiscal de la Federación	102
3.3.1. Administrativas	104
3.3.2. En Materia Penal	120
3.4 Modelo de Acuerdo por el que se Regula el Procedimiento Administrativo de Ejecución	124
Conclusiones	143
Bibliografía	146

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Después de trece años de trabajar para la Administración Pública, me he percatado que entre más delimitado esté el ejercicio la función pública, ésta se realiza de forma más eficiente y con mayor respeto a la esfera jurídica del particular, derivado que cuando la regulación de las actividades administrativas es más específica, resulta menos factible su discrecionalidad, evitando abusos o irregularidades en la emisión y ejecución de los actos administrativos, aspectos que generan excesivas impugnaciones contra el Estado en el ejercicio de sus funciones, provocando incumplimiento en la consecución de sus fines, y tratándose de la función recaudatoria, si no es realizada oportunamente, se ocasionan deficiencias en los satisfactores exigidos por la población, más cuando en los últimos años existen pérdidas significativas de ingresos al ser la autoridad quien obtiene resoluciones favorables en menor grado que el particular.

Considero necesario delimitar en forma más precisa lo que puede y debe hacer cada autoridad en el ejercicio de sus funciones, ya que entre menor ambigüedad y discrecionalidad exista para el ejercicio de cada una de sus atribuciones, mayor será la seguridad jurídica del particular, y por consiguiente mayor certeza tiene el servidor público de actuar apegado al marco legal, y si no evitándolo totalmente, si disminuyendo la posibilidad de perder controversias por quedar sujetas principalmente a criterios subjetivos del juzgador.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución regulado por el Código Fiscal de la

Federación, ejercido por el Servicio de Administración Tributaria como autoridad fiscal, además del Instituto Mexicano del Seguro Social, es la facultad coactiva de cobro que tiene el Ejecutivo Federal, en caso de incumplimiento voluntario del particular en sus obligaciones fiscales, que reviste gran importancia para las finanzas públicas, y debe ser firme la determinación del Estado que todos contribuyamos al gasto público, y advertir claramente que el incumplimiento será sujeto de la coacción tributaria, con la finalidad de generar un clima de confianza en quienes cumplen oportunamente, de que aquellos que no lo hagan serán obligados a cumplir, permitiendo una verdadera aplicación del principio de igualdad.

Estoy convencido que para optimizar esta actividad, es conveniente mejorar su marco jurídico, estableciendo reglas más específicas para realizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, conformando prácticamente un manual de procedimientos que señale el desarrollo de cada una de sus etapas, evitando la subjetividad y discrecionalidad en su realización.

HIPÓTESIS

Actualmente existen serias deficiencias en la operación recaudatoria de la Administración Pública Federal, de ellas conviene destacar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, que no es lo suficientemente efectivo para la consecución del fin para el cual fue creado: el cumplimiento por la vía coactiva de las obligaciones fiscales. Esto se debe principalmente a la elevada cantidad de resoluciones emitidas en las controversias que se promueven en su contra, en que se deja sin efectos por deficiencias en su realización, derivadas de la falta de claridad en algunos aspectos de su regulación jurídica.

El establecimiento de reglas más específicas que las actualmente contenidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, puede eliminar “lagunas jurídicas” utilizadas por los particulares para impugnar diligencias realizadas dentro del procedimiento de cobro coactivo, coadyuvando a lograr una mejor aplicación y al mismo tiempo permitiendo al juzgador entender aspectos operativos de su ejecución que puedan influir en la utilización de un criterio más objetivo en su resolución, logrando que el Procedimiento Administrativo de Ejecución sea un medio realmente eficiente para la función recaudatoria, obteniendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales de quienes no lo hagan voluntariamente.

1.1.1 LA OBLIGACIÓN FISCAL

En México los tributos únicamente pueden recaudarse si están establecidos en ley, por ello puede afirmarse que la ley es la única fuente de la obligación sustantiva principal, consistente en una cantidad de dinero o en especie que debe entregarse al Estado. Para Margáin la obligación tributaria es “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie”.¹

Es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella, es decir, mientras no se realice el supuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuáles serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el supuesto con la consecuencia.²

La obligación fiscal puede entenderse como el deber del contribuyente de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, entendiendo como tributo las aportaciones económicas que de acuerdo con la ley exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su

¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, 1a. Edición, México, Trillas, 1991. P. 88

² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 3a. Edición, Limusa, México, 1993. P. 97

potestad soberana y que se destina a cubrir el gasto público,³ la cual puede exigir el Estado coercitivamente en caso de no pagarse oportunamente, y por otra parte como la carga tanto del contribuyente como de terceros con él relacionados que ha sido concebida para hacer eficaz la obligación primeramente referida, y que es de naturaleza administrativa.

Para diferenciar claramente ambos tipos de obligación, estas pueden ser distinguidas por su objeto, la obligación derivada de la causación de un tributo tiene como objeto dar (la cantidad de dinero al Estado correspondiente al tributo causado), estando ante una obligación totalmente fiscal; y la otra tiene como objeto un hacer (aquellas conductas obligatorias, por ejemplo presentar avisos o declaraciones), un no hacer (conductas prohibidas, como no llevar doble contabilidad o no tener doble Registro Federal de Contribuyentes), o un tolerar (a los actos de autoridad, tales como permitir las visitas domiciliarias), refiriéndonos en estos casos a una obligación de carácter tributario y no indispensablemente fiscal.⁴

La obligación de dar debe ser cubierta en dinero y solo en algunos casos en especie. Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

³ *Ibidem*, P. 64

⁴ **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. Edición, Oxford, México, 1998. P. 109

Es conveniente para lograr una mejor comprensión de lo que habremos de ver más adelante, hacer algunas precisiones sobre algunas diferencias existentes entre la obligación tributaria y la obligación civil:

- a) La obligación Tributaria está esencialmente regulada por normas de orden público y excepcionalmente por normas de derecho privado; la civil por normas de derecho privado.
- b) La Obligación tributaria tiene únicamente su fundamento en la ley; la civil en la ley, un contrato, en el enriquecimiento ilegítimo o en un delito.
- c) En la obligación tributaria el sujeto activo siempre es el Estado; en la civil el Estado o el particular.
- d) La obligación tributaria debe satisfacerse en dinero y excepcionalmente en especie; la civil en dinero, en especie o en servicio.
- e) La obligación tributaria tiene como finalidad recaudar los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público; la civil, satisfacer una necesidad de carácter particular de las partes.
- f) La obligación tributaria nace de la realización de hechos o actos jurídicos imputables únicamente al sujeto pasivo; en la civil surge de la realización de hechos o actos imputables a cualquiera de las partes, tanto al sujeto activo como al pasivo.⁵

⁵ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 1a. Edición, McGraw-Hill, México, 2001. Pp. 225 y 26.

Podemos hacer una breve referencia a la evolución de las obligaciones en materia fiscal en nuestro país, y evidenciar las diferencias existentes en sus distintas etapas hasta su concepción actual.

1.1.1 ANTECEDENTES

En las culturas prehispánicas los tributos fueron una parte muy importante para el desarrollo de las comunidades y de las culturas dominantes. Los aztecas se constituyen como un pueblo hegemónico y podemos identificar en ellos a los primeros recaudadores, en esta cultura se tenía clara la importancia de los tributos, por ello manifestaban preocupación en la técnica de recolección mediante el uso del tequiamatl que eran papeles o registros de tributos, así los Calpixquis o recaudadores vestían una indumentaria que como credencial dejaba clara su investidura y responsabilidad.⁶

En la época de la colonia, a la llegada de Hernán Cortés acabó la época de tributos en frutas y flores, ahora los tributos se debían pagar en alimentos y joyas, imponiéndose posteriormente el Quinto Real, que era destinar la quinta parte de los bienes a la Corona Española y precisamente Hernán Cortés elabora una relación que es el primer documento fiscal, donde nombra a un Ministro, un Tesorero y a varios contadores encargados de la recaudación y custodia del Quinto

⁶ SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Introducción al SAT*, México, 2002. P. 6

Real. En esta época se consolida el trabajo subordinado como tributo en granjas y minas, a veces de por vida. En 1573 se instaura la alcabala y el peaje, el primero era un impuesto por pasar mercancía de un Estado a otro, y el segundo un impuesto por el derecho de paso, los indígenas debían portar su “carta de pago de tributos” o pagarlo nuevamente.⁷

A partir de 1810 Hidalgo, Morelos y los caudillos de la Independencia lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas y peajes. El sistema fiscal se reforma y se expide el arancel para el Gobierno de las aduanas marítimas, siendo estas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana; así mismo, se modifica el pago de derechos sobre vino y aguardiente y se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero.⁸

Durante el Porfiriato se duplica el Impuesto del Timbre (establecido en nuestro país en 1871 con el fin de obtener la mayor parte de los ingresos para la federación. Todo tipo de transacción financiera, comercial o trámite oficial, pública o privada, debía portar timbres de acuerdo a su valor), se gravan las medicinas y muchos artículos más y se cobran impuestos por adelantado; lo que trajo una recaudación de 30 millones de pesos contra un gasto de 44. Se requería de un sistema de tributación controlado y de equilibrio. Con la llegada del Ministro de Hacienda José Yves Limantour en 1893, se nivela la Hacienda Pública, aumentando las cuotas de los estados y la Federación, se reduce el presupuesto y

⁷ *Idem.*

⁸ *Ibidem.* P. 7

las partidas abiertas del Ejecutivo, así como los sueldos de los empleados, se buscaron nuevas fuentes de ingresos con el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas, se regularizó la percepción de los impuestos existentes por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre empleados y contribuyentes.⁹

En el periodo de la Revolución, la caída de la dictadura y el destierro de Don Porfirio Díaz motivan un gran desorden en el país, situación que no escapó a la tributación, los mexicanos nuevamente dejaron de pagar impuestos dado que estaban ocupados en las armas, lo que provocó siete años de irregular desempeño por parte de la Secretaría de Hacienda, pues aún cuando seguía utilizando los procedimientos establecidos, los jefes militares exigían desembolsos de dinero para armas y municiones y requerían prestamos forzosos en papel moneda y oro.¹⁰

Después de la guerra vino la necesidad de reorganizar la administración y retomar las finanzas públicas en el país, invitando a asesores americanos especialistas en finanzas, cuyas observaciones resultaron sumamente importantes para retomar una adecuada política fiscal, dando como resultado la integración del documento “Investigación Preliminar del Problema Hacendario Mexicano con Proposiciones para la Reestructuración del Sistema”, que sirvió como base para aplicar reformas y acciones que impulsaron la actividad tributaria.¹¹

⁹ *Idem.*

¹⁰ *Id.*

¹¹ *Ibidem.* P. 8

Los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República se remontan a la Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada declaración de 1789, donde se consideró: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades” (artículo 13).¹²

La Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812 estableció en su artículo 8 que todo español está obligado sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado, y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el Servicio Público. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte fueron tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las constituciones de México de 1857 y 1917.¹³

Por otro lado, la obligación para contribuir ha sufrido distintas modificaciones en el marco normativo constitucional mexicano, de las que destacan:

La Constitución de Apatzingán de 1814, reguló en sus artículos 36 y 41 todo lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, cuando decreta que

¹² **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto, *Las Garantías Individuales en México, su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación*, 1a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2002. P. 522

¹³ *Ibidem*. P. 523

las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, por lo que es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos.¹⁴ Así, señalaba en su artículo 36:

Artículo 36. Las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa.

Sin embargo la calidad de “donación” otorgada al pago de las contribuciones fue cambiada por la de “deber” con el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, y así mismo la propia Constitución de Apatzingán contemplaba bajo el término obligación a las contribuciones en su artículo 41, que establecía:

Artículo 41. Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluta a las autoridades construídas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

De lo transcrito se puede observar que desde la Constitución de Apatzingán el único fin para contribuir será la atención del gasto público.¹⁵

La Constitución de 1857, estableció por primera vez en su artículo 31, dos de los principios fundamentales de las contribuciones en la actualidad: la proporcionalidad y equidad de las contribuciones.¹⁶

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

¹⁴ *Ídem.*

¹⁵ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios de Derecho Tributario*, 2a. Reimpresión, 1a. Edición, Lima Universitaria, México, 2003. P. 14

¹⁶ *Ídem.*

- I. *Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.*
- II. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Este mismo artículo fue reformado mediante Decreto del 10 de Junio de 1898, y al adicionársele una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II, como la III, para quedar concebido como sigue¹⁷:

Artículo 31. Es obligación de todo mexicano:

- I. *Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.*
- II. *Prestar sus servicios en el Ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.*
- III. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Actualmente, la Constitución de 1917 mantiene la esencia de la Constitución de 1857 en lo referente a las contribuciones, incluyendo y reconociendo al Distrito Federal como sujeto activo de la relación tributaria hasta 1993.¹⁸ Cabe señalar que el proyecto de Constitución presentado por Don Venustiano Carranza al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos, la fracción III del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluirla como fracción IV del mismo artículo 31, y señalar que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos.¹⁹

¹⁷ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Op. Cit.* P. 524

¹⁸ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Op. Cit.* P. 15

¹⁹ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Op. Cit.* P. 524

Hoy en día el texto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- I. Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.*
- II. Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar;*
- III. Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y*
- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

Es de hacer notar que el enfoque que se da a este precepto constitucional está basado en la importancia de dicho dispositivo legal en materia tributaria, máxime si consideramos que la Constitución como ley fundamental, es superior a toda legislación de un Estado. Sobre ella o contra ella, no puede subsistir ni ley, ni acto de autoridad o de particulares.²⁰

Siendo este precepto Constitucional del que parte todo lo relativo a la materia fiscal o tributaria, estableciendo expresamente la obligación de contribuir para el gasto público del Estado, y tal como se desprende del propio vocablo, no es algo

²⁰ PÉREZ DE LEÓN, Enrique, *Notas de Derecho Constitucional y Administrativo*, 13a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1992. P. 32

optativo, es necesario cumplir con la imposición bajo el riesgo de hacerse acreedor de las penas y/o sanciones que establezca la legislación especial. Debe tomarse en consideración que es imprescindible para el Estado contar con los recursos que le permitan desarrollar sus funciones y buscar el bien común de la población residente en su territorio, por lo que no puede permitirse bajo ninguna circunstancia la omisión en el cumplimiento de la obligación tributaria y esencialmente de la obligación fiscal, cuya diferencia veremos más adelante.

1.1.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Si entendemos la obligación tributaria el vínculo jurídico, en virtud del cual el Estado, que constituye el sujeto activo, exige a un deudor (contribuyente) llamado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación; o como la realización del presupuesto legal llamado hecho imponible, por virtud del cual surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, dando lugar al hecho generador, en la cual existen un acreedor (el Estado), un deudor (el contribuyente) y una prestación (el tributo), podemos concluir que a la relación por su naturaleza se le denomine relación tributaria y a la obligación que implica: obligación tributaria.

Debe quedar claro que el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal, y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza

el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.²¹

En la obligación tributaria existen ciertas características: Es de Derecho Público; tiene su fuente solo en la ley; el sujeto activo o acreedor siempre es el Estado; el sujeto pasivo lo es el particular o el mismo Estado; tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible.

La obligación tributaria como obligación *ex lege*, nace por disposición de la ley, sin embargo, para su nacimiento es necesario que surja concretamente el hecho o supuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria. La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones, este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia, debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de que momento será exigible; así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación. La doctrina coincide en forma absoluta que “La obligación fiscal nace

²¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* Pp. 119 y 120.

cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”.²²

De lo señalado podemos concluir que la obligación tributaria nace en el momento que se realicen los presupuestos de hecho establecidos en la legislación fiscal, y por virtud de cuya realización se generan los derechos y obligaciones establecidos para el Estado y el particular en la legislación tributaria. Por tanto, es preciso señalar que la obligación fiscal nace en el momento que por la realización del hecho generador, el Estado adquiere el derecho a percibir del contribuyente una prestación en dinero (y que puede ser cubierta excepcionalmente en especie). Por lo que debe constatarse previamente que el hecho o la situación jurídica o de hecho se ha dado en la realidad, y por ende se ha llegado a la conclusión que la obligación tributaria ha surgido.

No debe perderse de vista que las pretensiones contributivas del Estado siempre deben estar contenidas en una ley, y las leyes solo se establecen unilateralmente por el Estado, nunca se originan por un mutuo acuerdo de voluntades entre los particulares y el Estado;²³ por lo que resulta necesario conocer los ordenamientos legales que debemos tener presentes en la materia tributaria.

²² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* Pp. 101 y 102

²³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, 12a. Edición, Cárdenas Editor, México, 2000. P. 142

1.1.3 MARCO JURÍDICO

Para la sociedad mexicana toda la actividad del Estado frente a los particulares debe estar regida en todo momento por la legislación correspondiente, y sobre todo ajustada a lo señalado por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ordenamiento considerado como Ley Suprema, que está por encima de los poderes que crea y organiza,²⁴ y de cuyo contenido podemos observar lo siguiente:

- a) No se puede dar efecto retroactivo a ninguna ley en perjuicio de persona alguna.
- b) Para realizar actos de privación de derechos de las personas se deben seguir las formalidades del procedimiento conforme a leyes expedidas anteriores al hecho.
- c) Los actos de molestia solo pueden realizarse en virtud de mandamiento escrito emitido por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es imperativa la existencia de leyes que permitan al Estado a participar en la actividad tributaria, por lo que resulta necesario establecer los ordenamientos legales que facultan al Estado en su carácter de sujeto activo de esta relación jurídica tributaria, atendiendo al principio de derecho que reza por analogía "*nullum*

²⁴ TENA RAMÍREZ, Fernando, *Derecho Constitucional Mexicano* 30a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1996. P. 16

tributum sine lege”,²⁵ que si bien no se limita exclusivamente a la recaudación de las contribuciones o a su exigibilidad, para el caso es la que reviste mayor importancia. Atendiendo al tema de estudio, es necesario precisar que habrán de señalarse los ordenamientos que rigen la actividad tributaria en el ámbito federal, haciendo referencia enunciativa y no limitativa.

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: Constituye el pilar de todo el sistema jurídico mexicano, que para el ámbito tributario precisa en su artículo 31, fracción IV, la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos Federales y Locales, en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Resalta que este precepto legal establece expresamente que las leyes deben disponer que exista proporcionalidad y equidad en las contribuciones que en ellas se establezcan, por lo que es conviene explicar a que se refieren los principios de proporcionalidad y de equidad: El principio de proporcionalidad atiende directamente a la capacidad contributiva de cada persona, es decir, debe pagar más quien más gana. La equidad alude a la igualdad de los contribuyentes ante la ley, trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.²⁶

²⁵ CASTRO, Juventino V., *Garantías y Amparo*, 12a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2002. P. 281

²⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, 4a. Edición, Oxford, México, 2002. P. 69

Tal como ya se mencionó, otros dispositivos aplicables y no solo a la materia fiscal, son los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, que comprenden los principios de seguridad jurídica y legalidad, establecidos con la finalidad de funcionar como control de la constitucionalidad de los actos del Estado.²⁷

2. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento: Este ordenamiento legal puede definirse como la ley reglamentaria de la fracción IV, del artículo 31, Constitucional, regula el procedimiento desde el nacimiento, determinación y exigibilidad de un crédito fiscal.

En su regulación contiene tanto el derecho sustantivo como parte del derecho adjetivo, precisando que el derecho sustantivo tiene como esencia la materia concreta o de fondo de las disposiciones fiscales, y el derecho adjetivo comprende los procedimientos contemplados en la ley así como las disposiciones que refieran a los procedimientos encaminados a controvertir o dejar sin efectos los actos de autoridad. Y como se señaló, actualmente este Código contempla solo parte del derecho adjetivo, normando el recurso de revocación y en casos específicos el procedimiento contencioso administrativo; que fue “sustraído” de este ordenamiento, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, que regula el llamado juicio de nulidad, la cual en su artículo Cuarto Transitorio dispone que los juicios que se encontraran en trámite al momento de entrar en vigencia, se tramitarán hasta su total resolución conforme a las disposiciones

²⁷ TENA RAMÍREZ, Fernando, *Op. Cit.* P. 526

legales vigentes en el momento de la presentación de la demanda, es decir, conforme al Título VI del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se debe decir que su función es la de proveer la exacta observancia y aplicación de la legislación sustantiva.

3. Ley del Servicio de Administración Tributaria: Crea al Servicio de Administración Tributaria como un Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en términos del artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, conforme a la cual debe operar²⁸ con el carácter de autoridad fiscal, encomendándole entre otras 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. Este Órgano tiene facultades de decisión limitadas y un manejo autónomo de su presupuesto o de su patrimonio, sin dejar de existir el nexo de jerarquía.²⁹ Entre sus atribuciones destaca “Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable”, conforme a la fracción I, del artículo 7, de esta Ley.

4. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria: Publicado en el

²⁸ MARGAIN MANATOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, 3a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2000. P. 121

²⁹ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Derecho Administrativo*, 1a. Edición, McGraw-Hill, México, 1997. P. 57

Diario Oficial de la Federación el 06 de Junio de 2005 y modificado el 12 de Mayo y 28 de Noviembre de 2006, establece la competencia de cada una de las Unidades Administrativas que conforman al Servicio de Administración Tributaria, entre las que se encuentran definidas las facultades para recaudar las contribuciones y para la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

5. Acuerdo por el que se establece la Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria: Establece y determina el territorio en el cual tiene competencia cada una de las Unidades Administrativas encargadas de ejercer las facultades y atribuciones asignadas al Servicio de Administración Tributaria, complementando la regulación de los ámbitos de aplicación de la norma jurídica (material, temporal y espacial);³⁰ otorgando parte de la competencia y poder decisorio a varios órganos periféricos, en lo que Fernández Ruiz define como desconcentración horizontal.³¹

6. Resolución Miscelánea Fiscal del Ejercicio y Resoluciones de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal: son emitidas para cada ejercicio fiscal, las cuales tienen vigencia conforme se disponga en las mismas, y tienen como finalidad dar claridad en aquellos aspectos de los diversos ordenamientos fiscales que así lo requieran.

³⁰ GARCIA MAYNES, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 51a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2000. P. 80

³¹ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Op. Cit.* P. 58

1.2 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Margáin dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato relaciones de carácter tributario entre esta persona y el Estado; se deben recíprocamente una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.³²

La relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones formales y la posibilidad que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que las formales surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Lo anterior, puede compararse por ejemplo con las obligaciones unilaterales y las sinalagmáticas, donde las primeras se equiparan con la obligación sustantiva, en razón que los deberes solo corren a cargo de una de las partes, que en este caso recaen en el sujeto pasivo, y las segundas con las formales, donde ambas partes pueden tener deberes para con la otra parte.³³

³² GARCIA RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* P. 112

³³ MARGADANT S., Guillermo F., *Derecho Romano*, 26a. Edición, Editorial Esfinge, México, 2005. Pp. 309 y 310

Algunos doctrinarios confunden la relación jurídica tributaria con la obligación tributaria, por lo que es procedente determinar sus diferencias. La relación jurídico tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, creando derechos y obligaciones para ambos, ya que el Estado en su carácter de autoridad tiene deberes de esta naturaleza e incluso se puede extender a terceras personas, considerando que la materia sobre la que versan tales obligaciones normalmente tiene carácter administrativo. En cambio, la obligación tributaria refiere a la prestación económica que implica su carga y que se constriñe al pago del tributo.³⁴

Partiendo de lo planteado podemos concluir que la relación jurídico tributaria implica la existencia de derechos y obligaciones para los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, y que la obligación tributaria puede a su vez referirse a los deberes formales o aspectos administrativos; y por otra parte al pago del tributo, en cuyo caso estamos en presencia de la obligación netamente fiscal.

1.2.1 SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Como en cualquier obligación y conforme a la teoría general del derecho, los sujetos de las obligaciones pueden ser personas físicas o personas morales, y para una obligación bastan dos sujetos:

³⁴ DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1999. P. 34

- a) El que ostenta el derecho subjetivo, el que tiene la facultad y que se denomina acreedor o sujeto activo, y
- b) El que soporta la deuda, el que está obligado y es llamado deudor o sujeto pasivo.

En la relación tributaria podemos encontrar a estos dos sujetos, sin embargo, a diferencia de cualquier otra materia, en el ámbito fiscal sólo existe un sujeto activo de la obligación fiscal y es el Estado, ya que solamente él como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como lo hace cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado, renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente. Sólo en casos excepcionales se puede admitir que el contribuyente deje de cumplir con la obligación fiscal y que el Estado no solo no se lo exija, sino que además decreta la extinción total o parcial de la obligación fiscal.³⁵

Lo señalado en el párrafo anterior tiene su base en dos premisas: la naturaleza de la deuda tributaria, sostenida en que el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda legislación reviste este carácter, por lo cual el Estado no puede

³⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* Pp. 131 a 133

renunciar a este derecho, pues atentaría contra el principio de equidad en la aplicación de la ley; entendiendo que etimológicamente equidad significa igualdad, pero esta igualdad debe tomarse en su sentido jurídico como tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica.³⁶ Máxime que se contraviene la Constitución cuando se dejan de gravar índices de capacidad económica que en forma directa o indirecta representan un grado de aptitud contributiva de los sujetos, y sería adverso a la razón resolver el problema de la justicia impositiva limitando las cargas tributarias,³⁷ considerando que también conforman derechos garantizados a pesar de enunciarse en el artículo 31 de la Constitución como obligaciones,³⁸ por lo que gozan de las características de unilateralidad e irrenunciabilidad.³⁹

Por otro lado, encontramos la naturaleza del sujeto activo, ya que la autoridad solo puede hacer lo que la ley le permite, y al no estar facultada para omitir el cobro de ciertas contribuciones, no puede renunciar a esta facultad sin el riesgo de quebrantar el orden constitucional y legal impuesto. En tal razón, dentro de un régimen jurídico y a fin de que la afectación de la esfera de los gobernados se lleve a cabo, el acto de molestia debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos y en general, cubrir un conjunto de modalidades jurídicas a que debe sujetarse el acto de autoridad para producir efectos en el ámbito jurídico

³⁶ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 16a. Edición, México, 2003. P. 121

³⁷ **RÍOS GRANADOS**, Gabriela, *Conceptos de Reforma Fiscal*, 1a. Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2002. P. 71

³⁸ **CASTRO**, Juventino V., *Op. Cit.* P. 193

³⁹ **IZQUIERDO MUCINO**, Martha Elba, *Garantías Individuales*, 1a. Edición, Oxford, México, 2001. P. 18

de la esfera del gobernado, constituyendo estos las garantías de seguridad jurídica.⁴⁰

En la legislación mexicana le es otorgado al Estado el carácter de sujeto activo, en la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala expresamente la obligación de contribuir para los gastos públicos de "...la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio...". Sin embargo, sólo la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas, en cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, lo que está reservado para las legislaturas de los Estados a que pertenezcan, como se desprende de la fracción IV, del artículo 115, Constitucional.

Debemos dejar claro que el Estado goza del ejercicio del poder público, cuyos actos por ende, participan de sus atribuciones esenciales: la imperatividad, la unilateralidad y la coercitividad. Sin embargo, el poder público forzosamente debe someterse al orden jurídico fundamental, del cual deriva, ya que el poder público del Estado no es soberano, aunque si esencialmente imperativo y coercitivo, porque no se ejerce por encima del derecho fundamental sino dentro de él.⁴¹

⁴⁰ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁNEZ, Jorge, *Op. Cit.* P. 239

⁴¹ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Op. Cit.* P. 257

Como parte del Estado se encuentran los organismos fiscales autónomos, que tienen la facultad para determinar las contribuciones y sus accesorios, establecer las bases para su liquidación y llevar a cabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En conclusión, el sujeto activo de la relación tributaria lo constituye en todos los casos el Estado, sea en su carácter de Federación, Entidad Federativa, Distrito Federal, Municipio, y organismos fiscales autónomos.⁴²

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación sustantiva o formal, y puede tratarse del propio Estado o de un particular.

Tratándose del sujeto pasivo de la obligación fiscal, es posible encontrar que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que es una persona diferente quien lo hace y ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación, convirtiéndose entonces en el pagador del tributo. Esto se presenta cuando se traslada el tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador, y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero es el

⁴² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* Pp. 117 y 118

contribuyente de derecho y el segundo el contribuyente de hecho, siendo aquél el que tiene relevancia como sujeto pasivo de la relación tributaria.

Debe entenderse por sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador, de un tributo o contribución, es decir, a la persona que se coloca dentro de la hipótesis normativa correspondiente.⁴³

En el régimen federal tiene notoria relevancia el que una persona física o moral sea susceptible de adquirir el carácter de sujeto pasivo mediante la simple realización del hecho productor del tributo, sin que para ello sea muy importante el domicilio en que se encuentre. Cabe señalar que la residencia solo sirve para delimitar la competencia territorial tributaria de las entidades federativas y del Distrito Federal, lo que no afecta de ninguna manera el tributo de carácter federal, ya que el hecho generador se puede dar en cualquier entidad federativa.

Tan solo basta con que una persona, física o moral, obtenga un ingreso cuya fuente sea la riqueza mexicana o en el Extranjero, si en este último caso tuviera su domicilio en territorio nacional, para obtener automáticamente el carácter de sujeto pasivo.⁴⁴

⁴³ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 16a. Edición, Editorial Themis, México, 2003. P. 135

⁴⁴ *Ibidem*. P. 136

Es necesario señalar que el domicilio del sujeto pasivo tiene vital importancia, ya que tal información permitirá a la autoridad fiscal verificar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de este, así como para determinar la competencia de la autoridad respectiva.⁴⁵

Resumiendo, el sujeto activo de la relación tributaria siempre será el Estado, en el Ejercicio de la potestad tributaria. El sujeto pasivo lo será la persona física o moral que se ubique en la hipótesis normativa contemplada por la legislación fiscal, realizando el hecho generador.

1.2.2 LA POTESTAD TRIBUTARIA

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su constitución el orden jurídico que habrá de regirlo, transformando la fuerza del Estado en poder público sometido al Derecho, y toda su actuación deberá realizarse dentro del marco jurídico.⁴⁶

Es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de los mismos, puesto que es universalmente reconocido que la soberanía implica el poder de tributación, y que la falta de éste equivale a ausencia de soberanía.⁴⁷

⁴⁵ DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 5a. Edición, Porrúa, México, 1973. P. 537

⁴⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* P. 45

⁴⁷ CARPIZO, Jorge, *Estudios Constitucionales*, 8a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2003. P. 43

La fuerza del Estado ha sido denominada de diferentes maneras, “Aristóteles habla de ‘autarquía’, que como afirma Jellinek, era sinónimo de auto suficiencia, es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a si mismo y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña. En Roma utilizaban las expresiones ‘maiestas’, ‘potestas’ o ‘imperium’ que significaban la fuerza de dominación y mando del pueblo romano”.⁴⁸

La potestad tributaria del Estado es entonces, el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expresar los gastos públicos. La Potestad Tributaria comprende tres funciones: la normativa, que corresponde al Poder Legislativo; la administrativa, que corresponde al Poder Ejecutivo; y la jurisdiccional, que compete al Poder Judicial.⁴⁹

El poder tributario del Estado es exclusivo y éste lo ejerce primeramente a través del Poder Legislativo, quien en observancia del principio de legalidad expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos. En segundo lugar lo ejerce a través del Poder Ejecutivo, encargado de aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, dirimir las controversias que surjan entre la Administración Pública y el gobernado con motivo de la aplicación de la ley impositiva. En tercer lugar, la potestad tributaria se ejerce a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre el

⁴⁸ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio, *Op. Cit.* P. 271

⁴⁹ **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl, *Op. Cit.* Pp. 6 a 8

Ejecutivo y el gobernado, o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o constitucionalidad de la actuación de dichos poderes.

De lo anterior podemos concluir que la Potestad Tributaria tiene su origen en nuestra Constitución Política, y es ejercida por quienes la tienen atribuida expresamente. Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido por el órgano legislativo dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder culmina con la emisión de la ley, en la cual se concretiza y concluye, para que los destinatarios del ordenamiento legal queden supeditados al mandamiento de esta norma para su debido cumplimiento. Posteriormente será ejercido por el poder ejecutivo al realizar la aplicación de la norma; y de existir alguna inconformidad porque el sujeto pasivo alegue que se ha vulnerado su esfera jurídica, corresponderá al poder judicial interpretar la norma para aplicarla al caso concreto.

Es pues en el mandato legal que se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan en sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo a su competencia tributaria.

Así, cuando hacemos mención a la potestad tributaria nos referimos a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado; en cambio, al aludir la competencia tributaria, nos enfocamos en las facultades que la ley otorga a los órganos del Estado.⁵⁰

⁵⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* Pp. 46 y 47

1.3 EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria debe ser cubierta o satisfecha en los términos y plazos establecidos en la legislación fiscal, respecto de lo cual Emilio Margáin dice que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no solo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.⁵¹

El artículo 6 Código Fiscal de la Federación, establece los principios de las contribuciones, destacando que se causan “conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes”, e indica de forma precisa las fechas en que deben ser cubiertas. En este mismo precepto legal se consagra el principio de autodeterminación de las contribuciones, tal como lo consigna el tercer párrafo cuando expresa que “*Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario*”, lo que previene de la existencia de algunas excepciones contenidas en la propia ley.

De igual manera, establece la obligación de pagar las contribuciones en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. Obviamente conviene aclarar que dentro de esas disposiciones no solo se encuentra el Código Fiscal de

⁵¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* P. 125

la Federación, sino también otras disposiciones fiscales entre las que podemos encontrar a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley Aduanera, etc.

El hecho de que la obligación tributaria no sea cubierta dentro del término o fecha establecidos, constituye que la misma sea exigible, lo que implica que la obligación pueda hacerse efectiva aún en contra de la voluntad del obligado. Aunque no se debe confundir la obligación tributaria con la obligación puramente fiscal, que como ya quedó señalado, la primera refiere a todo lo que tiene relación con las disposiciones fiscales y la segunda con el aspecto netamente de aportar el tributo. Aunque ambas obligaciones pueden dar lugar a la exigencia de la autoridad para cumplir con ellas.

Como ejemplo de cada una de las obligaciones podemos citar los siguientes:

- a) Obligación tributaria: La obligación de presentar una declaración informativa o un aviso de cambio de domicilio. Ninguna implica el pago de un tributo, pero si de aportar información, que puede ser requerida por la autoridad e implicar la imposición de una sanción pecuniaria, que a la postre constituya un crédito fiscal y la obligación de pago del mismo.

- b) Obligación fiscal: La obligación de pagar el Impuesto Sobre la Renta por la enajenación de un bien. Implica directamente la obligación de pagar el tributo

establecido en las disposiciones fiscales. De igual manera constituye un crédito fiscal y genera la obligación de pago del mismo.

De ello se puede apreciar que el incumplimiento de obligaciones formales o de pago, puede dar lugar a la exigibilidad de la obligación por parte de la autoridad. Las obligaciones pueden ser exigidas a través de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, y en un segundo momento por las facultades económico coactivas, ante la existencia de un crédito fiscal. Al respecto Delgadillo Gutiérrez señala que si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de la obligación sustantiva su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que esta no es exigible como tal, puesto que requiere su transformación a “crédito fiscal”, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado “determinación”, mediante el cual se precisa el *quantum*, el monto de aquella obligación sustantiva.⁵²

De tal razón, se puede decir que el crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida, por lo que toda cantidad que el Estado tiene derecho a percibir, debe ser considerada un crédito fiscal en el momento de estar determinada su cuantía.

El primer párrafo del artículo 4, del Código Fiscal de la Federación, nos establece claramente el concepto de crédito fiscal, definiendo que “Son créditos fiscales los

⁵² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* P. 107

que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades”, y debe quedar claro que el Estado sólo tiene derecho a exigir las contribuciones hasta que hayan vencido los plazos para su cumplimiento voluntario por parte del contribuyente.

Ahora bien, cabe hacer la distinción de lo mencionado con relación a las obligaciones formales y a las de pago, las primeras por su incumplimiento dan lugar a la aplicación de sanciones conforme a la legislación aplicable, otorgando desde el momento de su imposición y notificación al particular, el derecho a percibir la cantidad impuesta como sanción.

Por lo que respecta a las obligaciones de pago, tal como se establece en el artículo 6 del Código Fiscal, corresponde al particular su autodeterminación, y es él quien va a determinar la cantidad líquida que le corresponde contribuir. Sin embargo, ante la posibilidad de que el contribuyente omita el pago de sus contribuciones en forma total o parcial, o incurra en error al determinarlas, el Estado tiene la facultad de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, mismas que se encuentran contenidas de forma precisa en el artículo 42, del Código en comento, del que conviene destacar que en su primer párrafo señala la finalidad de otorgar a la autoridad las facultades que enumera en cada una de sus fracciones y párrafos subsecuentes, es decir, la faculta para “comprobar” que los sujetos pasivos “han cumplido con las

disposiciones fiscales” y “determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales”, que para este trabajo son los que tienen mayor relevancia.

Puede apreciarse, que el incumplimiento de las obligaciones fiscales está debidamente regulado y sancionado por la legislación fiscal, dando paso a la actividad del Estado en el ejercicio de su potestad tributaria; y tal como quedó establecido, de ello se desprenderá la exigibilidad de dichas obligaciones, y en su caso de los créditos fiscales.

Así el artículo 65 del Código Tributario, señala que las contribuciones omitidas determinadas por las autoridades fiscales como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, al igual que los demás créditos fiscales deben ser exigidos, si no son pagados o garantizados dentro del término de los 45 días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación.

No debemos perder de vista que las contribuciones omitidas y determinadas como consecuencia de las facultades de comprobación, constituyen créditos fiscales, lo que lleva implícito este artículo en la expresión “así como los demás créditos fiscales”.

Queda claro que la consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria, sea formal o de pago, da lugar a la determinación o constitución de los créditos fiscales, los cuales de no ser satisfechos oportunamente pueden ser exigidos mediante la aplicación del procedimiento económico coactivo, como lo podemos

observar en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, cuyo primer párrafo dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales no pagados o garantizados en los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

CAPÍTULO 2 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

2.1 CONCEPTO

La palabra “procedimiento” proviene del latín *procedere* que significa la relación sucesiva entre un acto que sirve de apoyo al siguiente. La expresión “administrativo” indica propiedad o pertenencia a la administración. Finalmente el término “ejecución” procede del vocablo *executum* que en latín significa poner en obra una cosa, llevarla a cabo. En tales consideraciones, se puede definir como la sucesión de actos que las autoridades administrativas deben seguir conforme a la ley, para hacer efectivo un crédito fiscal insoluto, líquido y exigible sobre los bienes del deudor.⁵³

El procedimiento administrativo de ejecución, también llamado procedimiento de ejecución o procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen la autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley fiscal respectiva.⁵⁴

Podemos concluir que el procedimiento administrativo de ejecución, es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad económico coactiva, es decir, su poder

⁵³ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Diccionario Jurídico Mexicano*, 8a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1995. Tomo P-Z, P. 3047

⁵⁴ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 1a. Edición, McGraw-Hill, México, 2001. P. 357

para exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial en su pretensión de ejercer su derecho de cobro.

La existencia de la facultad económico-coactiva en favor de la autoridad administrativa ha sido objeto de argumentaciones aisladas en su contra que le califican de anticonstitucional, en especial por considerarla violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 22 de nuestra Constitución, toda vez que con base en ella la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, sin embargo, estas argumentaciones no han tenido la aceptación suficiente, pronunciándose la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de fijar jurisprudencia estableciendo que la facultad económico-coactiva no esta en pugna con el artículo 14 constitucional,⁵⁵ como se aprecia en el siguiente criterio:

Registro No. 391338
Localización: Quinta Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo III, Parte SCJN
Página: 327
Tesis: 448
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.

La Suprema Corte, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económico coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional, y

⁵⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* Pp. 161 y 162

que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 de la Carta Federal, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas.

Quinta Epoca:

Amparo en revisión 1/18. Pérez Francisco. 8 de enero de 1919. Mayoría de nueve votos.

Amparo en revisión 75/21. Velasco Carlos M. 9 de octubre de 1924. Mayoría de ocho votos.

Amparo en revisión 1444/23. Nahoul José A. 2 de diciembre de 1924. Unanimidad de nueve votos.

Amparo en revisión 2197/21. Cía. de Comercio, Inversiones e Industria, S. A. 10 de febrero de 1927. Unanimidad de ocho votos.

Amparo en revisión 1284/20. López Manuel M. 22 de junio de 1927. Unanimidad de once votos.

El procedimiento administrativo de ejecución debe ubicarse dentro del contexto de las prerrogativas o privilegios de que se encuentra investida la administración pública, y entre los cuales sin lugar a dudas dos son los más importantes: La presunción de legitimidad o legalidad de sus actos, y la ejecutoriedad de los mismos; por lo que este procedimiento puede entenderse y explicarse sólo a partir de la noción de ejecutoriedad que como característica esencial tienen todos los actos administrativos y como privilegio los órganos de la administración pública.⁵⁶

Las resoluciones de la autoridad fiscal que determinan créditos fiscales a cargo de los contribuyentes o exigen el cumplimiento de una obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que

⁵⁶ **JIMÉNEZ GONZÁLEZ**, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 9a. Edición, International Thompson Editores, México, 2004. P. 315

ha sido legalmente comunicado al contribuyente, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal. Sin embargo existe la posibilidad que el particular no cumpla voluntariamente porque considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad.⁵⁷

Es de referir que el procedimiento administrativo de ejecución constituye un acto administrativo, el cual es señalado por Bielsa como “una decisión general especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas”.⁵⁸ Conforme al criterio orgánico, acto administrativo es el que realizan los órganos administrativos del poder público, y conforme al criterio material, aquél cuya sustancia es administrativa;⁵⁹ siendo los actos en materia fiscal, eminentemente administrativos conforme a los dos criterios; aunque en palabras de Enrique de León, desde el punto de vista formal, son actos de carácter ejecutivo todos los que emanen de éste poder.⁶⁰

No puede perderse de vista que todo acto administrativo debe de estar fundado y motivado, entendiendo como fundamentación la cita de los preceptos legales aplicables al caso concreto, lo que parte directamente del principio de legalidad consistente en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, y la

⁵⁷ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* P. 237

⁵⁸ ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzálo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, 6a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2002. P. 5

⁵⁹ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge, *Op. Cit.* P. 126

⁶⁰ PÉREZ DE LEÓN, Enrique, *Op. Cit.* P. 106

motivación se conforma por las circunstancias y modalidades del caso en particular que deben quedar debidamente encuadradas dentro del marco establecido por la ley.⁶¹

Ahora bien, como se desprende del contenido del artículo 65, del Código Fiscal de la Federación, los créditos fiscales deben ser pagados o garantizados en el término de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, ya que de lo contrario serán exigibles mediante el procedimiento administrativo de ejecución, como lo rige el artículo 145, del mismo ordenamiento legal, al señalar que “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución”

Al respecto, Giuliani Fonrouge define al procedimiento económico coactivo como “el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coercitivamente el pago de las obligaciones tributarias”. Por su parte, Miguel Fenech señala que “es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad”. Sergio de la Garza dice que “es la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor”.⁶²

⁶¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, *Op. Cit.* Pp. 243 y 244

⁶² *Ibidem*, P. 200

De tales consideraciones se puede decir que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad coactiva para exigir el pago de los créditos fiscales no cubiertos o garantizados dentro de los plazos establecidos en ley, el cual permite lograr la recuperación de los adeudos de forma forzosa, o como lo definen Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, “son el conjunto de actos que realiza la administración pública fiscal con el fin de obtener el cobro de los créditos adeudados por los contribuyentes”.⁶³

La justificación de la facultad económica coactiva se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

Es preciso aclarar que el supuesto para hacer exigibles los créditos fiscales señalado en el artículo 65, del Código Fiscal en relación con el numeral 145, del mismo ordenamiento legal, no es el único contemplado por el Código en comento, ya que en el último párrafo de su artículo 151, se contemplan tres supuestos más de exigibilidad de los créditos fiscales, de los cuales el primero de ellos es el cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, que puede darse en caso de ausencia o insuficiencia de la garantía del interés fiscal, el sometimiento del contribuyente a concurso mercantil o su declaración de quiebra, dejar de pagar en tiempo y monto con tres parcialidades, o no realizar el pago al

⁶³ *Ibid.* P. 155

vencimiento del plazo para el pago diferido. El segundo supuesto hace mención a “los errores aritméticos”, contemplados por el artículo 78 del propio ordenamiento legal, y refiere específicamente a aquéllos que tengan como consecuencia la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones. El tercer supuesto hace alusión a las situaciones previstas en la fracción I, del Artículo 41, del mismo Código, que contempla el incumplimiento en la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos.

En virtud de lo analizado, es preciso ser incisivo en el hecho de que para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de un contribuyente, es necesario que el crédito fiscal a su cargo sea exigible conforme a lo mencionado. Es decir, para que el Estado pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales mediante la coacción, debe haberse configurado la negativa de un cumplimiento voluntario.

En una primera aproximación a la estructura del procedimiento administrativo de ejecución, pueden describirse en ella tres grandes fases o momentos: el requerimiento, el embargo y el remate.⁶⁴ Sin embargo, antes de entrar en el estudio de estas etapas, es conveniente revisar algunas consideraciones previas que inciden directamente en ellas como la forma de realizarlas, para posteriormente analizar sus características particulares, por lo que es de suma importancia analizar primeramente la forma de notificar los actos administrativos en materia fiscal.

⁶⁴ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Op. Cit.* P. 318

2.2 FORMALIDADES DE LAS NOTIFICACIONES

Como ya quedó señalado, las resoluciones de la autoridad fiscal que determinan créditos fiscales a cargo de los contribuyentes o exigen el cumplimiento de una obligación fiscal omitida, producen sus efectos a partir del momento en que han sido legalmente comunicadas al contribuyente. A este proceso de comunicación se le conoce como notificación, y de su adecuada realización se desprende la legalidad de las subsecuentes etapas.

Según palabras de Raúl Rodríguez Lobato, “la notificación es un acto formal, solemne podríamos decir, a través del cual la autoridad hace del conocimiento del interesado alguna providencia o resolución”.⁶⁵

También se puede definir a la notificación como el acto mediante el cual, de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber de una resolución judicial o administrativa, a la persona a la que se conoce como interesado en su conocimiento, o se le requiere para que cumpla un acto procesal.⁶⁶

Es preciso señalar que el acto de notificación requiere satisfacer ciertos requisitos de validez para que la misma surta todos sus efectos legales, ya que de lo contrario puede ser impugnado y hacerse valer como causal de ilegalidad,⁶⁷ por lo

⁶⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* P. 203

⁶⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Op. Cit.* Tomo I-O, P. 2496

⁶⁷ MONROY MENDOZA, Luis Gabriel, *Manual del Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa*, 1a. Edición, Tax Editores Unidos, México, 2002. P. 199

que es necesario que la notificación haya sido efectuada legalmente para que el acto administrativo sea válido, eficaz y exigible.⁶⁸

Así, el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación contempla los siguientes tipos de notificación:

1. Personal, por correo certificado o por mensaje de datos con acuse de recibo.- Utilizadas cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
2. Correo ordinario o telegrama.- Cuando se trate de actos distintos de los señalados en el punto anterior.
3. Por estrados.- Cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 del Código Fiscal de la Federación y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y el propio Código.
4. Por edictos.- En caso que la persona a notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.
5. Por instructivo.- Únicamente para los casos y con las formalidades referidas por el segundo párrafo del Artículo 137, del mismo Código.

⁶⁸ **ARMIENTA HERNÁNDEZ**, Gonzálo, *Op. Cit.* P. 20

Por su parte, los artículos 135 a 140 del ordenamiento legal referido, contemplan las formalidades de cada una de las formas de notificación, de las cuales analizaremos aquellas que son aplicables tratándose del procedimiento administrativo de ejecución:

2.2.1 LA NOTIFICACIÓN PERSONAL

Establecida por el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sobresale por su uso primordial en el procedimiento administrativo de ejecución, como consecuencia de las características y requisitos que deben reunirse para que se pueda otorgar una plena eficacia en su realización, regulada por los artículos 135 a 137, en relación con los artículos 12 y 13, del mismo ordenamiento legal, de los cuales se desprende que la notificación personal:

- a) Se hará cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
- b) Surte efectos al día hábil siguiente en que sea realizada.
- c) Debe proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique.
- d) Debe señalarse la fecha en que se realice.
- e) Es necesario recabar el nombre y firma de la persona con quien se entienda la diligencia
- f) Puede hacerse en las oficinas de las autoridades fiscales.

- g) Puede efectuarse en el último domicilio señalado por el interesado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes; en el domicilio fiscal que le corresponda conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación; en el domicilio designado para recibir notificaciones al iniciar una instancia o en el curso de un procedimiento administrativo.
- h) Será legalmente válida siempre que sea realizada con quien deba entenderse aunque no sea realizada en el domicilio respectivo.

Sin embargo, tratándose de notificaciones personales relativas al procedimiento administrativo de ejecución, conforme al artículo 152 del ordenamiento legal, es necesario hacer alusión especial al requisito indispensable: La elaboración de un acta pormenorizada, que reúna los requisitos del artículo 38, del Código Tributario, a saber: constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, la fecha y hora de emisión, estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito que se trate, ostentar la firma del funcionario competente y en su caso el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido. La importancia del acta radica en que de ella pueden derivarse distintas consecuencias legales que requieren un soporte jurídico adecuado, y entre mayor sea la cantidad de elementos que se aporten más eficaz será su resultado.

No debe confundirse la emisión de una resolución administrativa, con la elaboración del acta pormenorizada, ya que aún cuando se trata de un acto que comparte la misma naturaleza, como el nombre de esta lo describe, en ella deben hacerse constar los pormenores de la realización de la diligencia de notificación,

señalando todas aquellas circunstancias particulares que hayan acontecido durante el proceso de notificar la resolución administrativa al particular, es decir, de la comunicación al contribuyente sobre la determinación de la autoridad de iniciar sus facultades coactivas de cobro por el incumplimiento de la obligación fiscal, para lo que conviene referir el siguiente criterio:

Registro No. 179848
Localización: Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XX, Diciembre de 2004
Página: 369
Tesis: 1a. CXX/2004
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

NOTIFICACIÓN PERSONAL EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL CONTENER TODOS LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA REALIZARLA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Del contenido íntegro del citado precepto, se advierte que las formalidades de la notificación personal a que alude su primer párrafo, se encuentran en cada uno de sus párrafos, complementados entre sí, de ahí que sea inexacto considerar que aquellas previstas en su párrafo segundo sean exclusivas del procedimiento administrativo de ejecución, ya que al no existir disposición en contrario, rige en general a todo tipo de notificación. De esta manera, aun cuando el referido primer párrafo no aluda al levantamiento de un acta circunstanciada donde se acrediten los hechos respectivos, ello se desprende tácita y lógicamente del propio numeral, ya que tratándose de la notificación personal en el domicilio, es evidente que en la constancia se asentará quién es la persona buscada y cuál es su domicilio; en su caso, por qué no pudo practicarla; con quién la entendió y a quién le dejó citatorio, datos ineludibles que permiten establecer la certeza de que se satisfacen las formalidades que para este tipo de actos exige la Norma Fundamental. Más aún, el párrafo segundo señala que si la persona citada no espera, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o, en su defecto, con algún vecino, y si estos últimos se niegan a recibir la notificación, se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible del domicilio. En consecuencia, el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación contiene los elementos necesarios para efectuar la notificación personal en el domicilio y, por ende, no viola la garantía de seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo directo en revisión 1065/2004. Kalahary, S.A. de C.V. 8 de septiembre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Francisco Octavio Escudero Contreras.

En conclusión, para la realización de las notificaciones personales se debe elaborar un acta pormenorizada que cubra los siguientes requisitos:

1. Especificar el lugar, fecha y hora en que se realiza.
2. Indicar la autoridad que efectúa la notificación
3. Mencionar el nombre y cargo del funcionario actuante; asentar además el documento que lo identifica y faculta para actuar; el nombre de la autoridad y funcionario que lo emite; la fecha de emisión y fecha de inicio y término de la vigencia del documento.
4. Detallar las características del domicilio en que se realiza la diligencia, indicando los medios o elementos que le permitan realizar legalmente la notificación en ese lugar.
5. Señalar los datos de identificación de la persona que atiende la diligencia, el carácter o cargo con que se ostente al recibir la notificación.
6. Hacer constar cualquier hecho o circunstancia que incida en la notificación.
7. Señalar la fecha y hora de conclusión.

2.2.1.1 LA NOTIFICACIÓN POR INSTRUCTIVO

De las formas de notificación contempladas por el artículo 134, del Código Fiscal de la federación, una de ella está expresamente reservada para ser aplicada

tratándose del procedimiento administrativo de ejecución, y es la posibilidad de realizar la diligencia por instructivo, la cual está invariablemente ligada a la notificación personal, por lo que resulta relevante el análisis de sus formalidades, aún cuando la regulación normativa no parece ser lo suficientemente basta, como se puede apreciar de los preceptos legales que la contemplan, de donde se aprecia la ausencia de una regulación adecuada para este tipo de notificaciones, ya que la fracción V, del artículo 134 señala: “solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 137, de este Código.”, y el segundo párrafo del artículo 137 solo menciona “se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio”, sin hacer referencia de alguna formalidad adicional, no obstante, su requisito de procedibilidad es que se haya dejado citatorio previamente y que la persona con quien deba entenderse la diligencia se niegue a recibirla.

De tal manera que puede señalarse que las formalidades exigidas para este tipo de notificación son:

1. Que se trate de notificar algún acto administrativo relativo al procedimiento administrativo de ejecución.
2. Que se pretenda primeramente hacer la notificación en forma personal.
3. Que al no encontrar a quien deba ser notificado y habiéndose dejado citatorio de espera para el día hábil siguiente a una hora fija, la persona que se encuentre en el domicilio o alguno de los vecinos se nieguen a recibirla.

4. Que se asiente en el acta pormenorizada la razón de la circunstancia que motivó la notificación por instructivo para dar cuenta a la autoridad emisora del acto administrativo.
5. Que se fije en lugar visible del domicilio la constancia de la notificación.

Debe tomarse en cuenta que en razón que la notificación por instructivo forma parte de las notificaciones personales, es necesario que se observen en lo posible las reglas para ese tipo de notificación, tales como:

1. Especificar el lugar, fecha y hora en que se realiza.
2. Indicar la autoridad que efectúa la notificación
3. Mencionar el nombre y cargo del funcionario actuante; asentar además el documento que lo identifica y faculta para actuar; el nombre de la autoridad y funcionario que lo emite; la fecha de emisión y fecha de inicio y término de la vigencia del documento.
4. Detallar las características del domicilio en que se realiza la diligencia, indicando los medios o elementos que le permitan realizar legalmente la notificación en ese lugar.
5. Hacer constar cualquier hecho o circunstancia que incida en la notificación.
6. Señalar la fecha y hora de conclusión

2.2.2 LA NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS

Ante la imposibilidad de realizar las notificaciones de forma personal, es posible que se tenga que recurrir a la notificación por estrados contemplada en la fracción III, del artículo 134, y regulada por el artículo 139, del Código Fiscal de la Federación, preceptos que señalan que se notificará por estrados cuando la persona a notificar no sea localizable en el domicilio señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V, del artículo 110, del Código, que contempla el hecho de desocupar el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio correspondiente.

Por su parte el artículo 139, indica que este tipo de notificaciones se harán fijando durante quince días consecutivos el documento a notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad, o publicando durante el mismo plazo en la página electrónica que para ello establezcan las autoridades fiscales; en cuyo caso se tendrá como fecha de notificación la del décimo sexto día siguiente al primer día en que se hubiere fijado o publicado el documento, y deberá dejarse constancia en el expediente respectivo.

Así, se desprende que la notificación por estrados puede ser utilizada en los siguientes casos:

1. Cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes,
2. Cuando se ignore su domicilio o el de su representante,
3. Cuando desaparezca,
4. Cuando se oponga a la diligencia de notificación.
5. Cuando se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 del Código; siendo:
 - a) Que desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o
 - b) Tratándose de personas morales que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente se tenga obligación de presentar dicho aviso

Es claro que existe la opción de publicar el documento a notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación o en la página electrónica establecida por la autoridad fiscal para ello, (tratándose de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público así como del Servicio de Administración Tributaria, se señalan en la regla 2.13.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de abril de 2007, en

vigor a partir del 01 de Mayo de 2007), lo que no establece obligación de hacerlo por ambos medios.

Podemos darnos cuenta que la legislación no establece mayores requisitos para su realización que encontrarse en alguno de los supuestos señalados por el Código Fiscal de la Federación y realizar la publicación durante el tiempo normado.

Cabe mencionar que es necesario contar con la constancia correspondiente en la que la autoridad establezca la existencia de cualquiera de los supuestos válidos para proceder a notificar un acto administrativo por estrados, y como ya vimos anteriormente, esta es el acta pormenorizada en la cual el personal ejecutor encargado de realizar la notificación personal, indique o informe al jefe de la oficina exactora, el motivo por el cual no fue posible efectuar la diligencia.

Considero notoria la ausencia de una regulación adecuada, por lo que resultaría conveniente el establecimiento de normas más claras y concretas al respecto, que permitan dar una mayor certeza en su realización, tanto para la autoridad como para el gobernado, ya que si no existe una regulación específica queda al criterio de la autoridad o del juzgador su apreciación desde puntos de vista mayormente personales y subjetivos, por lo que con la finalidad de tratar de actuar de la mejor forma posible se tiene que recurrir a los criterios jurisprudenciales para cubrir la ausencia de regulación, como por ejemplo el siguiente:

Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Septiembre de 2006
Página: 1503
Tesis: IV.2o.A.180 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

NOTIFICACIÓN POR ESTRADOS DE UN CRÉDITO FISCAL. SI EL CONTRIBUYENTE DESAPARECIÓ DESPUÉS DE INICIADAS LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, LAS ACTAS DE ASUNTOS NO DILIGENCIADOS QUE LA SUSTENTAN DEBEN CONTENER RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DEL ABANDONO DEL DOMICILIO FISCAL.

De la interpretación sistemática de los artículos 134, vigente hasta el 28 de junio de 2006 y 137 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que si bien es cierto que la autoridad administrativa está facultada para realizar notificaciones por estrados, también lo es que éstas proceden solamente en los casos en que no sea posible realizar la notificación personal, por cualquiera de los motivos que prevé el primero de esos numerales, los cuales deben quedar fehacientemente acreditados puesto que de lo contrario, se dejaría al contribuyente en estado de indefensión, al privársele de la oportunidad de defensa en contra de la determinación de un crédito fiscal, notificada por estrados. Así, a efecto de analizar si se actualiza la primera hipótesis contenida en el citado artículo 134, fracción III, que autoriza la notificación por estrados cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, debe tomarse en consideración que el domicilio en materia fiscal se utiliza, entre otras cosas, para conocer el lugar en donde el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones fiscales, el cual no es de designación voluntaria, sino obligatoria, a más que debe coincidir con el que la ley señala como tal, y constituye una norma protectora de los intereses del fisco federal que permiten combatir algunas prácticas elusivas de los particulares. En esa tesitura, para demostrar el abandono del domicilio fiscal, es menester que el notificador emplee cualquier medio de cercioramiento que pueda crear la convicción de que efectivamente se actualizó ese supuesto, como por ejemplo, preguntar a los vecinos si la empresa desapareció, si podía verse hacia el interior del inmueble para verificar si había mobiliario o correspondencia, o bien establecer algún otro dato del que pudiera advertirse si el domicilio se encontraba desocupado o no. Por tanto, tal exigencia no se satisface cuando en las actas de asuntos no diligenciados el notificador, por un lado, no manifiesta de qué forma se cercioró que se encontraba en dicho domicilio, y por el otro, realiza apreciaciones subjetivas, lo que resulta insuficiente para justificar plenamente el abandono. Considerar lo contrario implicaría dejar a criterio del notificador determinar cuándo a su juicio un contribuyente desapareció de su domicilio fiscal, sin pormenorizar las actas correspondientes. De lo que se concluye que cuando no se encuentra fehacientemente probado el abandono del domicilio fiscal, no procede la notificación del crédito fiscal por estrados, ya que al hacerlo, la autoridad transgrede en perjuicio del contribuyente los aludidos artículos del Código Fiscal de la Federación y, por ende, los numerales 14 y 16 constitucionales, puesto que coarta su derecho a defenderse.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 221/2005. Industrial Vigamac, S.A. de C.V. y otros. 8 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretaria: Rebeca del Carmen Gómez Garza.

2.3 LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

El vocablo 'garantía del interés fiscal' está vinculado estrechamente con la facultad económico-coactiva, que la ley otorga a las autoridades fiscales para exigir coactivamente al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y el pago de los créditos a su cargo;⁶⁹ por lo que cuando se use la expresión "garantía del interés fiscal", debemos entender que el fisco tiene la certeza de que el importe del crédito fiscal va a ser liquidado, evitándose que se encuentre en estado de insolvencia en perjuicio de los intereses fiscales, cuando termine la controversia o el plazo otorgado al contribuyente para el pago del mismo. El fisco nunca debe litigar sin garantía, lo que constituye un privilegio del crédito fiscal, al cual se ha llamado por los tratadistas *solvo et repete*, o sea paga y replica.⁷⁰

Una de las finalidades esenciales del procedimiento administrativo de ejecución es la obtención de la garantía del interés fiscal, basta decir que del contenido de los artículos 65 y 145 del Código Fiscal de la Federación, se observa la exigibilidad de los créditos que no hayan sido pagados o garantizados en los plazos establecidos,

⁶⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Op. Cit.* Tomo D-H, P.1789

⁷⁰ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Op. Cit.* P. 375

ya que si bien es cierto el fin primordial es obtener el pago del crédito fiscal determinado, también lo es que el contribuyente cuenta con medios de defensa que puede hacer valer cuando considere que la determinación carece de legalidad.

Podemos señalar que en materia fiscal la garantía es el medio por el cual la autoridad fiscal adquiere la certeza de pago de un crédito fiscal, mediante el aseguramiento del interés fiscal que le dé la posibilidad de hacer efectiva una obligación fiscal, para que una vez que sea exigible, la autoridad haga efectivo el importe aplicando la garantía al pago de la propia obligación.

La garantía del interés fiscal es condición determinante para que se aplique o no el procedimiento administrativo de ejecución, siendo éste en ocasiones el medio de hacer efectiva incluso la propia garantía. Es de mencionar que existen garantías reales y personales, y en materia fiscal las garantías personales son la fianza, el depósito en dinero y la obligación solidaria asumida por un tercero, en tanto que las reales son aquéllas en que la obligación principal se garantiza mediante la afectación de bienes muebles o inmuebles, con cuyo valor será pagado el crédito fiscal si el sujeto pasivo deja de cubrirlo. Sabemos que si existe garantía no procede ejercer las facultades coactivas de cobro, hasta en tanto se determine la firmeza en la exigibilidad de la obligación fiscal, de lo contrario deben ejercitarse dichas facultades.

Merece particular atención el estudio de las formalidades del embargo en la vía administrativa, por la relación que tiene con el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece en su Capítulo IV “Del Procedimiento Administrativo de Ejecución”, Sección Primera “De la Garantía del Interés Fiscal”, artículos 60 a 71, las formalidades para garantizar el interés fiscal, y en específicamente en el artículo 66, que establece en la fracción I, que el embargo en la vía administrativa debe practicarse a solicitud del contribuyente, y éste debe acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente, sin embargo, actualmente no existe forma oficial para ello, ya que de acuerdo con la Regla 2.12.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de Abril de 2007, en vigor a partir del día 01 de Mayo de 2007, se contempla únicamente la presentación de un escrito libre ante la ALAC, ante la Administración Regional de Grandes Contribuyentes o ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes, según corresponda, acompañando copia del documento por el que ejercieron la opción de pago en parcialidades o de manera diferida del crédito fiscal.

De lo anterior, es preciso señalar que tomando en consideración que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley expresamente les faculta, desde mi personal punto de vista en dicha regla falta considerar la posibilidad de otorgar esta forma de garantía para el supuesto en que existan controversias, ya que únicamente contempla a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto de corrección fiscal y aquellos que espontáneamente opten por pagar sus créditos

fiscales en parcialidades o de manera diferida, por lo que debe considerarse la ausencia del supuesto de otorgar la garantía cuando se interpongan medios de defensa, a efecto de hacer aplicable esta regla, o en su defecto, regularlo adecuadamente en el Código sustantivo.

La fracción II, del artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en estudio, refiere a la obligación del contribuyente de señalar los bienes sobre los cuales deba trabarse el embargo en la vía administrativa, con las condicionantes siguientes:

- a) Que sean suficientes,
- b) Que se cumplan los requisitos y porcentajes que establece el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. (esencialmente que debe considerarse el 75% de su valor, que estén libres de gravámenes y que sean inscritos en el Registro Público correspondiente cuando sean sujetos a esa formalidad)
- c) Que no se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Así también, adquiere mayor relevancia el establecimiento de normas más claras sobre los supuestos y requisitos relacionados con estas dos fracciones, ante la creciente negativa de los contribuyente a cumplir con los requisitos exigidos por las autoridades fiscales para la debida calificación y aceptación de las garantías

del interés fiscal, al no estar expresamente definidas en los ordenamientos legales.

La fracción III, precisa de manera clara la formalidad a cubrir, tratándose de la depositaria de los bienes, sin embargo debe regularse específicamente lo relativo a los honorarios para los depositarios, ya que en ningún dispositivo fiscal se regula ese aspecto, que resulta necesario cuando se pretende el cobro al hacerse exigible el crédito fiscal.

La fracción IV, solamente refiere a la obligación de la autoridad de inscribir en el Registro Público que corresponda, el embargo de los bienes sujetos a esta formalidad.

Por su parte, la fracción V, establece la obligación del contribuyente de cubrir previo a la práctica de la diligencia, el importe de los gastos de ejecución.

Se pudiese pensar que es suficiente la regulación de este precepto legal, sin embargo, ante la creciente exigencia de una debida fundamentación y motivación de los actos administrativos, y especialmente los relativos a la materia fiscal, resulta indispensable que la norma sea cada vez más clara y precisa, de tal manera que no permita la existencia de discrecionalidad por parte de la Autoridad y tampoco la utilización de la falta de claridad por parte de los particulares con el único propósito de evadir el cumplimiento de la obligación impuesta.

No puede omitirse señalar que las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación en términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, siendo ese momento hasta que se haya satisfecho totalmente el crédito fiscal, ya sea por haberse liquidado, haber sido declarado nulo o dejado sin efectos.

2.4 EL CITATORIO

El citatorio es uno de los elementos de las notificaciones, que si bien no es indispensable en algunos casos, si lo es para otros, tal como lo establece el artículo 137, del Código Fiscal de la Federación.

De dicho precepto legal, se observa que tratándose de notificaciones personales y de no encontrar a quien deba notificarse, se debe dejar citatorio en el domicilio para dos posibles supuestos: para que la persona a quien deba notificarse espere al día siguiente a una hora fija, o para que acuda a notificarse dentro de seis días a las oficinas de la autoridades fiscales; sin embargo, tal como lo preceptúa el segundo párrafo, cuando se trate de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio siempre será para que la persona a quien deba notificarse espere al día hábil siguiente a una hora fija.

Como se aprecia, no se indican más requisitos o formalidades al respecto, sin embargo, es necesario precisar cuales son los requisitos que debe cumplir de acuerdo con las disposiciones legales existentes:

1. Solo es procedente cuando se trate de notificaciones personales.
2. Tratándose del procedimiento administrativo de ejecución deberá ser necesariamente para que la persona a quien deba notificarse espere al día hábil siguiente a una hora fija
3. Debe realizarse como todas las diligencias en días y horas hábiles, conforme al artículo 13, del propio Código Fiscal de la Federación, lo que implica el señalamiento de la hora de inicio y término. Sin embargo esto no es óbice para que se habiliten días y horas para llevar a cabo su realización.
4. De acuerdo con lo estipulado por el artículo 152, del Código referido, se debe elaborar el acta pormenorizada respectiva, es decir, aquella que contenga las circunstancias particulares de la diligencia y reuniendo los requisitos del artículo 38 del ordenamiento tributario citado.

De igual manera, es conveniente señalar aquellos requisitos que de acuerdo con la jurisprudencia deben ser cubiertos para los citatorios, para lo que resulta de notoria utilidad transcribir los siguientes criterios:

Registro No. 174413
Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Agosto de 2006
Página: 1957
Tesis: VIII.3o. J/19
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

NOTIFICACIÓN PERSONAL EN MATERIA FISCAL. REQUISITOS DE CIRCUNSTANCIACIÓN DEL CITATORIO CUANDO EL NOTIFICADOR NO ENCUENTRA AL INTERESADO EN LA PRIMERA BÚSQUEDA.

Conforme a los razonamientos expuestos por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en las ejecutorias de las que derivaron las jurisprudencias

por contradicción de tesis 2a./J. 148/2002 y 2a./J. 15/2001, de rubros: "REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 48, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA LA ENTREGA DE LA SOLICITUD DE INFORMES, DE DATOS O DE DOCUMENTOS." y "NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).", publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, enero de 2003, página 637 y Tomo XIII, abril de 2001, página 494, respectivamente, cuando deba notificarse personalmente al interesado en su domicilio, en la constancia respectiva el diligenciarario hará constar: a) Quién es la persona que se busca y cuál su domicilio; b) En su caso, por qué no pudo practicar la diligencia encomendada; c) Con quién entendió la diligencia; y, d) A quién le dejó el citatorio; elementos que implícitamente dispone el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación y deben cumplirse al levantarse razón circunstanciada. En este sentido, si conforme a su naturaleza la citación constituye el llamamiento que la autoridad formula al gobernado para que esté presente el día y hora que se le señale para practicar una diligencia, como se refleja del texto del citado artículo 137 cuando prevé que al no encontrar al interesado el notificador "le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente", o para que "acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales", debe considerarse que aunque resulta innegable que la entrega del citatorio constituye una formalidad esencial de la notificación cuando el notificador no encuentra al interesado en la primera búsqueda, a través de la cual se procura que el gobernado tenga conocimiento personal del acto o resolución administrativa, no puede soslayarse que en aras de la seguridad jurídica, la circunstanciación de los elementos que implícitamente prevé el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, de acuerdo con las contradicciones de tesis antes referidas, debe verificarse de manera escrupulosa en el momento en que llegados el día y la hora plasmados en el citatorio, el notificador levanta el acta en la que describe las razones y condiciones bajo las que tiene certeza de los hechos, y procede a notificar personalmente el acto administrativo al interesado o a su representante legal, momento en que el acto administrativo se perfecciona, ya que el gobernado adquiere conocimiento de su existencia, contenido y efectos, de tal manera que dicha circunstanciación no es exigible con tal grado de rigor en la diligencia de entrega del citatorio, en la que basta que el notificador asiente que se constituyó en el domicilio del buscado, que requirió su presencia, que éste no se encontraba, y que dejó citatorio al interesado para que esperare a una hora fija del día hábil siguiente, o para que acuda a notificarse dentro del plazo de seis días a las oficinas fiscales, dado que éstas son las únicas razones que justifican la citación, pues obvio es que ésta no tendría razón de ser cuando el notificador encuentra al destinatario en la primera búsqueda; mientras que el acta relativa a la notificación personal propiamente dicha, sí debe circunstanciarse, razonando cómo se adquirió convicción de los hechos relativos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Revisión fiscal 127/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 11 de mayo de

2006. Unanimidad de votos. Ponente: Ezequiel Neri Osorio. Secretario: Víctor Hugo Zamora Elizondo.

Amparo directo 167/2006. Jacobo Murra Papadópulos. 11 de mayo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretaria: Rocío Galván Salazar.

Amparo directo 234/2006. Transporte de Carga Rodríguez, S.A. de C.V. 8 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretaria: Rocío Galván Salazar.

Revisión fiscal 177/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 15 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretario: Raúl Enrique Romero Bulnes.

Revisión fiscal 214/2006. Administrador Local Jurídico de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 15 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Soto Martínez. Secretaria: Rocío Galván Salazar

Localización: Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VIII, Octubre de 1998

Página: 502

Tesis: 2a./J. 75/98

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

NOTIFICACIONES FISCALES. EL CITATORIO QUE LAS PRECEDE DEBE CONTENER LA HORA EN QUE SE ENTREGUE.

Si bien los artículos 134, 136 y 137 del Código Fiscal de la Federación, no exigen terminantemente que en los citatorios se asiente la hora en que se entreguen, lo cierto es que ante la omisión de ese dato, la persona notificada no puede saber si la diligencia se practicó en horas hábiles, por lo que tales disposiciones no pueden analizarse en forma aislada, sino en concordancia con los preceptos aplicables a las diligencias de notificación que contiene tal ordenamiento, debiendo observarse obligatoriamente para que los actos de autoridad puedan reputarse legales, y se salvaguarde la seguridad jurídica de la persona notificada. Por tanto, al señalar el artículo 13 del ordenamiento citado que las diligencias que practiquen las autoridades fiscales deben efectuarse entre las 07:30 y las 18:00 horas por conceptuarse éstas como hábiles, es necesario que en el citatorio se asiente la hora en que se practicó la diligencia para determinarse si se cumplió con esta disposición, pues de no efectuarse en los términos señalados, esa diligencia debe reputarse ilegal.

Contradicción de tesis 87/97. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Sexto Circuito y los Tribunales Segundo Colegiado en Materia Administrativa del

Primer Circuito y Segundo Colegiado del Quinto Circuito. 21 de agosto de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Miguel de Jesús Alvarado Esquivel.

Tesis de jurisprudencia 75/98. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiuno de agosto de mil novecientos noventa y ocho.

De lo que se desprende que se debe especificar:

1. Quién es la persona que se busca y cuál su domicilio,
2. En su caso, por qué no pudo practicar la diligencia encomendada,
3. Con quién entendió la diligencia,
4. A quién se dejó el citatorio, y
5. Además la hora en que se hace entrega del documento a la persona que atiende la misma.

Con relación al último punto es de hacer notar que es una de las causas para la elaboración del presente trabajo, ya que desde mi apreciación personal algunos Jueces y Magistrados aplican criterios de forma muy subjetiva, y en el caso particular refiero esto atendiendo a que si en el citatorio se señala la hora y fecha de inicio en su realización, y conforme al artículo 13, del Código Fiscal de la Federación “Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez”, en nada puede variar el hecho de que se haga entrega del citatorio en una hora o día inhábil, habiendo iniciado en día y hora hábil.

2.5 EL REQUERIMIENTO DE PAGO

Cuando una organización carece de poder coactivo, los individuos que la forman tienen libertad para abandonarla en cualquier momento. Si solo ejerce un poder simple, los medios de que dispone para sancionar sus mandatos no son de tipo coactivo, sino meramente disciplinarios. El poder de dominación es, en cambio, irresistible; los mandatos que expide tienen una pretensión de validez absoluta, y pueden ser impuestos de forma violenta, contra la voluntad del obligado.⁷¹

Conforme a los artículos 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido pagados o garantizados dentro de los plazos establecidos por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, así mismo, las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor, esto claramente expresa que al tener derecho al cobro de un crédito fiscal no cubierto en forma voluntaria, será exigido de forma coactiva.

El requerimiento es en esencia un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad compeler al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto. Desde el punto de vista procedimental, el requerimiento marca el inicio o primera etapa del procedimiento

⁷¹ GARCIA MAYNES, Eduardo, *Op. Cit.* Pp. 102 y 103

administrativo de ejecución, a través de él la autoridad hacendaria pone en ejercicio la facultad económica coactiva.⁷²

Por lo que puede decirse que el 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.

Para ello, es imprescindible la emisión de un mandamiento de ejecución que reúna los requisitos señalados por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es decir, una orden escrita debidamente fundada y motivada, emitida por autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, requisitos establecidos en el artículo 38, del Código Fiscal de la Federación, que como ya se mencionó son: constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, la fecha y hora de emisión, estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito que se trate, ostentar la firma del funcionario competente y en su caso el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido.

Así mismo, es conveniente mencionar los siguientes criterios:

Registro No. 174909
Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIII, Junio de 2006
Página: 1151

⁷² JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Op. Cit.* P. 432

Tesis: XXI.2o.P.A.38 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES DEL DEUDOR FISCAL. EL ACTA RESPECTIVA DEBE ESPECIFICAR EN FORMA CIRCUNSTANCIADA, QUE SE REQUIRIÓ LA PRESENCIA DEL CONTRIBUYENTE O SU REPRESENTANTE LEGAL, Y QUE COMO NO SE LES ENCONTRÓ, POR NO ATENDER EL CITATORIO PREVIO, LA DILIGENCIA SE REALIZÓ POR CONDUCTO DE DIVERSA PERSONA.

Para la práctica de una diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes del deudor fiscal, el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación impone al ejecutor la obligación de cumplir con las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 del propio código, así como la de levantar acta pormenorizada de la diligencia. En ese sentido, se infiere que en el acta que se levante con motivo de esa clase de diligencias, deben especificarse los datos esenciales que no dejen duda alguna acerca de que se requirió la presencia del representante legal del contribuyente y de las causas por las que la diligencia se realizó por conducto de interpósita persona, pues el requerimiento de pago y embargo de bienes, es un acto de molestia en la esfera jurídica del gobernado, lo que amerita hacer constar en forma fehaciente, sin dejar duda alguna, que el notificador requirió la presencia del contribuyente o su representante legal, y que como no se les encontró, por no haber atendido el citatorio que se les dejó, la diligencia se realizó por conducto de diversa persona. Por tanto, para la debida legalidad de la diligencia, es necesario que los ejecutores, al llevar a cabo el requerimiento de pago y, en su caso, embargo de bienes del deudor fiscal, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 152, es necesario que asienten con toda claridad y precisión la circunstancia de que se requirió la presencia del contribuyente para entender con él la diligencia, o su representante legal, y que como no se les encontró, por no haber atendido el citatorio previo que para tal efecto se les dejó, la diligencia se realizó por conducto de diversa persona.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 151/2005. Administrador Local Jurídico de Acapulco. 1o. de diciembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Rafael Aragón. Secretaria: María Guadalupe Gutiérrez Pessina.

Registro No. 190266
Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIII, Febrero de 2001
Página: 1791
Tesis: I.10o.A.2 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO, DILIGENCIA DE. EL EJECUTOR DEBE PORMENORIZAR EN EL ACTA SUS DATOS DE IDENTIFICACIÓN (ARTÍCULO 152 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).

Aun cuando el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, sólo hace referencia a que el ejecutor debe de identificarse ante la persona con quien practique la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, sin que de manera expresa haga referencia a que en el acta que se levante con motivo de la diligencia en comento, deba circunstanciarse el documento con el cual se identifique el ejecutor, acorde con la garantía de seguridad jurídica del gobernado, si el propio artículo 152 en comento, refiere que el acta que se levante en la diligencia de embargo debe ser en forma pormenorizada, de ello se sigue que la identificación del ejecutor, por ser un hecho que la integra, debe hacerse constar en forma detallada, por lo que es evidente que para satisfacer plenamente el requisito legal de identificación, es necesario que se haga constar en el acta que al efecto se levante de manera circunstanciada, la fecha de la credencial y el nombre de quien la expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que la persona efectivamente presta sus servicios a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además de todos los datos relativos a la personalidad del ejecutor y su representación, toda vez que a través de esta actuación el requerido conoce su calidad o características personales, la certeza de que representa un órgano gubernativo que está legalmente facultado para ordenar o realizar, representando al Estado, las funciones propias de autoridad que se le encomiendan acorde con la ley, así como si tiene facultades propias o delegadas para practicar legalmente la diligencia en mención.

DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 31/2000. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 4 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretaria: María Lorena García Gutiérrez.

Así, contando con el mandamiento de ejecución que reúna los requisitos legales exigidos por la legislación vigente aplicable, y por ser el requerimiento un acto administrativo que debe producir sus efectos en el tiempo y en el espacio, está llamado a satisfacer los requisitos que como elemento de eficacia debe tener todo acto administrativo, como lo es la publicidad del mismo; es decir, el requerimiento para que produzca efecto alguno debe darse a conocer, lo que se logra a través del acto de la notificación, y por ser un acto recurrible, debe notificarse en forma personal como lo establece el artículo 134, fracción I, del Código Fiscal de la

Federación, debiendo apegarse a las exigencias del artículo 137, del mismo ordenamiento,⁷³ para lo cual es necesario que el ejecutor designado por la autoridad fiscal observe las siguientes formalidades:

1. Constituirse en el domicilio señalado en el documento, en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 del Código. Esto conforme al artículo 136, del Código Tributario, mismo que establece que toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

De lo anterior deberá señalarse en el acta pormenorizada correspondiente la forma en que se cercioró de encontrarse en el domicilio que se trate.

2. Debe identificarse con el documento que lo acredite con el carácter que actúa, mismo que debe contener el nombre y firma del funcionario facultado para expedir el nombramiento, la fecha de expedición y de inicio y fin de la vigencia.

3. Levantar el acta pormenorizada correspondiente que debe contener:

a) Lugar, fecha y hora de elaboración.

b) Domicilio en que se constituyó.

c) Datos del crédito fiscal que pretende hacer efectivo.

d) Su nombre y datos del documento identificatorio.

e) La precedencia o no de citatorio para la realización de la diligencia, y de

⁷² *Ibidem.* P. 433

haber precedido citatorio la fecha y persona con quien se entendió el citatorio.

- f) Nombre e identificación de la persona con quien se entienda la diligencia, el carácter con que se ostente y acreditación de ello.
- g) Que se hace del conocimiento de la persona que recibe la notificación el derecho de asistirse de dos testigos, si hace o no uso de este derecho, y en caso de negativa la designación por parte del ejecutor de los testigos, así como el nombre, domicilio e identificación de ellos.
- h) La mención de estar requiriendo de pago y en su caso, la manifestación que al respecto haga la persona que se requiere de pago.
- i) El apercibimiento de trabar embargo en caso de no acreditar haber realizado el pago del crédito fiscal que se exige, no contar con la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, o en su caso de no haberlo impugnado y garantizado. En este punto se puede estar ante dos hipótesis, que el apercibimiento sea para trabar embargo si no se acreditan los supuestos mencionados de inmediato; o bien para que lo haga en el término de seis días, si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I, del artículo 41, del Código Fiscal de la Federación, conforme a lo señalado por el último párrafo del artículo 151, del mismo ordenamiento legal.
- j) El nombre y firma de las personas que intervengan en la diligencia, así como la negativa de hacerlo por parte de alguno de los que intervinieron, en su caso.

2.6 EL EMBARGO

Esta palabra, del vocablo embargar, proviene del latín vulgar *imbarricare*, usado en la península ibérica, con el significado de “cerrar una puerta con trancas o barras”, que era el procedimiento originario de embargo. En términos generales, el embargo puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar), o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (embargo definitivo, ejecutivo o apremiativo).⁷⁴

El doctor Delgadillo Gutiérrez señala que “la falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos; este aseguramiento es el embargo”.⁷⁵

Por su parte, Miguel Fenech dice que “entendemos por embargo de bienes el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de realización forzosa de entre los que posee el deudor, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimidación al deudor para que se

⁷⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Op. Cit.* Tomo D-H, P. 1481

⁷⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* P. 163

abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos”.⁷⁶

De lo anterior podemos concluir que el embargo es el acto administrativo que tiene por objeto la recuperación de créditos fiscales mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad de contribuyente o deudor, para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

El embargo se origina de la negativa del contribuyente a pagar o garantizar el interés fiscal de su adeudo en los plazos establecidos, y que no obstante requerirle el pago, no lo efectúa en el momento de la diligencia de requerimiento de pago, o dentro de los seis días hábiles siguientes tratándose de los supuestos contemplados por el último párrafo del artículo 151, del Código Fiscal de la Federación, como se vio en el tema anterior.

La legislación fiscal contempla tres tipos o modalidades de embargo, atendiendo a la situación particular en que se encuentre la situación jurídica del contribuyente, y son los siguientes:

1. Embargo precautorio.- Se trata de una medida cautelar de la autoridad fiscal que tiene como objeto evitar probables daños y perjuicios en contra de los intereses del fisco por incumplimiento de obligaciones, para ello el artículo 145,

⁷⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Op. Cit.* P. 466

del Código Tributario señala que se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

Este tipo de embargo había sido controvertido por los particulares por muchas deficiencias en su regulación, al extremo de haber sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que motivo su reforma, ya que el texto transcrito fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de Junio de 2006 y entró en vigor a partir del día siguiente de su publicación, y uno de los motivos para que haya sido declarada la inconstitucionalidad de este tipo de embargo es la inexistencia de un monto determinado, que actualmente quedó subsanado al señalar que procederá respecto de créditos previamente determinados.

Por otra parte, fue adicionado al Código Fiscal de la Federación, el artículo 145-A, que contempla el aseguramiento de bienes como figura alterna al embargo precautorio y en la que se ubican los supuestos de procedencia que contemplaba anteriormente el embargo precautorio.

Los requisitos que se observan en el precepto legal, además de las reglas para el embargo y la intervención mediante el procedimiento administrativo de ejecución, son los siguientes:

- a) Procede cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
 - b) Debe existir a juicio de la autoridad, peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.
 - c) Es necesario levantar acta circunstanciada en la que se precisen las razones del embargo.
 - d) La autoridad debe requerir al obligado para que dentro del término de 10 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo.
2. Embargo en la vía administrativa.- Se trata de una forma de garantía del interés fiscal, contemplada en la fracción V, del artículo 141, del Código Fiscal de la Federación, cuyas características particulares han sido definidas anteriormente.
3. Embargo en la vía coactiva.- Se trata de aquél que se realiza mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, y procede cuando el crédito fiscal no ha sido pagado o garantizado en los plazos señalados por la ley, y puede ser definido como el acto administrativo de la autoridad fiscal que en el ejercicio de sus facultades económico coactivas, realiza el aseguramiento

o secuestro de bienes propiedad del deudor, con la finalidad de obtener mediante el remate de los mismos, el producto que permita hacer efectivo el crédito fiscal.

El Código Fiscal de la Federación señala en sus artículos 151 a 163, las reglas generales para la práctica de los embargos, que establecen las siguientes formalidades:

- a) Debe haberse requerido de pago previamente y no acreditarse el pago, impugnación o garantía, excepto tratándose del embargo en la vía administrativa, en cuyo caso no es indispensable la existencia de requerimiento de pago previo.
- b) Se debe trabar sobre bienes suficientes.
- c) El ejecutor debe constituirse en el domicilio del deudor e identificarse ante la persona con quien se practique la diligencia.
- d) La persona con quien se entienda la diligencia podrá designar dos testigos, y de no hacerlo o que estos se negasen a firmar al finalizar la diligencia, la legalidad del acto no será afectada.
- e) Los bienes o negociaciones sobre los cuales se trabe embargo deben dejarse bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios, y estos pueden ser removidos libremente por los jefes de las oficinas ejecutoras.
- f) El derecho para designar los bienes a embargar corresponde a la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, sujetándose al orden establecido por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación.

- g) Si la persona que atiende la diligencia no señala bienes suficientes a juicio del ejecutor, no se sujeta al orden establecido, o teniendo otros bienes susceptibles de embargo señala bienes fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, que ya reporten gravamen o embargo anterior, o de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables, será el ejecutor quien designe los bienes a embargar sin sujetarse al orden señalado por el Código Tributario.
- h) La oposición de un tercero que manifieste la propiedad de los bienes sobre los cuales se pretenda trabar embargo, solo impedirá la diligencia si lo acredita con la documentación correspondiente.
- i) Si se impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio del deudor o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera, el ejecutor requerirá el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para realizar la diligencia.
- j) Cuando durante la práctica del embargo no se abrieren las puertas de los lugares para la traba de embargo, se acordará el rompimiento de las cerraduras que fuere necesario para dar posesión al depositario o para continuar la diligencia.
- k) Se debe levantar acta pormenorizada de la diligencia, en que se asienten las circunstancias específicas del acto administrativo, tales como:
- Especificar el lugar, fecha y hora en que se realiza.
 - Indicar la autoridad que efectúa la diligencia.
 - Mencionar el nombre y cargo del funcionario actuante; asentar además el documento que lo identifica y faculta para actuar; el nombre de la autoridad

y funcionario que lo emite; la fecha de emisión y fecha de inicio y término de la vigencia del documento.

- Detallar las características del domicilio en que se realiza la diligencia, indicando los medios o elementos que le permitan cerciorarse de realizar legalmente la notificación en ese lugar.
- Señalar los datos de identificación de la persona que atiende la diligencia, el carácter o cargo con que se ostente al entender la diligencia.
- Hacer la declaratoria de que los bienes quedan formalmente embargados.
- Hacer constar cualquier hecho o circunstancia que incida en la practica del embargo, por ejemplo:
 - ~ El uso o no del derecho a designar testigos por parte de la persona que atiende la diligencia.
 - ~ La designación de los bienes a embargar por parte del ejecutado o el ejecutor.
 - ~ El tipo y características de bienes embargados.
 - ~ El nombre y domicilio del depositario.
 - ~ El domicilio para depósito de los bienes.
- Señalar la fecha y hora de conclusión de la diligencia de embargo.

Entremos ahora a ver cada uno de los tipos de bienes que pueden ser embargados, para conocer las características particulares que a cada uno de ellos le son inherentes:

2.6.1 DE MUEBLES

Para comprender mejor, es conveniente tener claro qué son los bienes muebles, y al respecto, el Código Civil Federal señala en sus artículos 752 a 760 que los bienes son muebles por su naturaleza o por disposición de la ley. Por su naturaleza los que pueden trasladarse de un lugar a otro, por determinación de la ley las obligaciones y los derechos o acciones que tiene por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de acción personal, las acciones, las embarcaciones, los derechos de autor, y en general los no considerados por la ley como inmuebles.

Por otra parte, podemos ver que en el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación se consideran como muebles el dinero, los metales preciosos, los depósitos bancarios, las acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro.

De lo anterior, podemos señalar que el embargo de bienes muebles es el acto administrativo mediante el cual la autoridad fiscal realiza el aseguramiento de bienes que pueden trasladarse de un lugar a otro, así como de aquellos a los cuales los ordenamientos legales aludidos les den tal carácter.

Con relación a la designación de depositario, puede referirse con relación a este tipo de bienes la siguiente tesis:

Registro No. 204495
Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta II, Agosto de 1995
Página: 513
Tesis: XX.28 C
Tesis Aislada
Materia(s): Civil

EMBARGO DE BIENES MUEBLES. ELEMENTOS QUE DEBEN REUNIRSE TRATÁNDOSE DEL.

Tratándose de bienes muebles el embargo está constituido por dos elementos principales: la declaratoria de embargo que se hace pesar sobre los bienes, que de acuerdo con la ley, se señalan en la misma diligencia; y, el depósito mediante el cual se verifica la entrega material de los propios bienes al depositario, que con ese objeto haya nombrado al ejecutante; por tanto, el secuestro no llega a consumarse y no puede por lo mismo, considerarse perfeccionado, sino cuando esos dos elementos han tenido completa y legal realización, pues la entrega material de los bienes al depositario es el único elemento integral del secuestro, que produce el efecto procesal civil de que el ejecutado no puede disponer libremente de los bienes objeto del embargo.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 103/95. Gregorio Moreno Molina y otro. 27 de abril de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco A. Velasco Santiago. Secretario: Rafael León González.

Como se aprecia, además de los aspectos generales para el embargo tratado anteriormente, con relación al embargo de bienes muebles observamos en los numerales transcritos las siguientes condiciones:

1. El embargo de bienes muebles es preferente a los inmuebles y negociaciones, y debe ser seguido el orden señalado por el artículo 155.
2. Se deben exceptuar los bienes señalados por las fracciones I a VI, del artículo 157.

3. Debe ser realizado sobre bienes que reúnan las características señaladas por los ordenamientos legales citados.
4. Pueden ser sustraídos del domicilio en que se encuentren para quedar depositados en los almacenes de la autoridad fiscal.
5. Tratándose de aeronaves o embarcaciones el embargo debe ser inscrito ante el Registro Público correspondiente.
6. Tratándose de embargo de créditos, debe notificarse directamente por la oficina ejecutora a los deudores del embargado, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste si no en la caja de la citada oficina, apercibiéndolos de doble pago en caso de desobediencia.
7. El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquél en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

2.6.2 DE INMUEBLES

El artículo 750 del Código Civil Federal de aplicación supletoria en materia fiscal, en términos de lo establecido por el segundo párrafo del artículo 5, del Código Fiscal de la Federación, señala que son inmuebles: El suelo y las construcciones adheridas a él, las plantas y árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra, todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda

separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido, las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de ornamentación, colocados en edificios, los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca directa y exclusivamente, a la industria o explotación de la misma, los abonos destinados al cultivo de una heredad, los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios, los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquiera especie, los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; así como las bestias de trabajo indispensables en el cultivo de la finca, mientras están destinadas a ese objeto, los diques y construcciones que estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa, los derechos reales sobre inmuebles, las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación no hace alusión a lo que debe entenderse por inmueble, ya que en su artículo 155, fracción IV, solo señala “Bienes inmuebles”.

Podemos señalar entonces que el embargo de inmuebles es el acto administrativo por el cual la autoridad fiscal realiza el embargo de bienes raíces que por su naturaleza no son trasladables.

Para efectos de la traba de embargo de los bienes inmuebles es necesario observar además de lo ya señalado, los siguientes aspectos:

1. El deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.
2. El embargo debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad correspondiente, para lo cual debe contarse con los datos de inscripción ante dicho Registro, del documento en que conste la propiedad del inmueble, conforme a lo señalado por el segundo y tercer párrafo del artículo 151, del Código Fiscal de la Federación.

2.6.3 DE NEGOCIACIONES

Para entender que es la negociación, señalemos el concepto de empresa, la cual puede definirse desde el punto de vista económico como “el conjunto de bienes (cosas, derechos, actividades) organizados por el comerciante con fines de lucro”. Desde el punto de vista jurídico, Cervantes Ahumada expresa que “es una universalidad de hecho, constituida por un conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos, coordinado para la producción o el intercambio de bienes y servicios destinados al mercado general”. Mantilla Molina define como negociación mercantil al “conjunto de cosas y derechos combinados

para obtener u ofrecer al público, bienes o servicios sistemáticamente y con propósito de lucro”.⁷⁷

Por su parte, la SCJN la define como:

Registro No. 322330
Localización: Quinta Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación LXXXVI
Página: 1381
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

NEGOCIACIONES, QUE DEBE ENTENDERSE POR.

Por negociación debe entenderse el conjunto armónico y sistematizado de bienes materiales, inmateriales, trabajo humano y relaciones con terceros.

Amparo administrativo en revisión 7253/45. Moret Enrique Santiago. 26 de noviembre de 1945. Unanimidad de votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

El Código Fiscal de la Federación no tiene una definición o concepto de lo que debe entenderse como negociación, pero regula de manera expresa el embargo que se trabe sobre las negociaciones, teniendo como última opción el aseguramiento de las mismas para garantizar o hacer efectivos los créditos fiscales, regulación comprendida en los artículos 164 a 172 del Código referido, que establecen el carácter de interventor que tendrá del depositario, sus obligaciones y facultades, los casos en que se debe levantar la intervención, así como la procedencia de la enajenación de la negociación.

⁷⁷ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Op. Cit.* Tomo D-H, P. 1493

Tenemos entonces que el embargo de negociaciones es el acto administrativo por el cual la autoridad fiscal realiza el secuestro o aseguramiento de la unidad económica denominada negociación, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener a través de la intervención de la misma, los ingresos necesarios para satisfacer el interés fiscal.

Para el perfeccionamiento de este tipo de embargo, resulta necesario definir que es lo que de hecho y por derecho le corresponde, como lo menciona el siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Registro No. 242390
Localización: Séptima Época
Instancia: Tercera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación 10 Cuarta Parte
Página: 51
Tesis Aislada
Materia(s): Civil

EMBARGO, PARA SU PERFECCIONAMIENTO ES INDISPENSABLE EL FORMAL INVENTARIO.

El artículo 543 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito y Territorios Federales, claramente dispone que de todo secuestro se tendrá como depositario a la persona que designe el acreedor, bajo su responsabilidad, mediante formal inventario. De esta redacción se desprende, indudablemente, que en todo secuestro debe mediar un inventario formal, es decir, levantado por el actuario al trabar el embargo. Cuando el embargo a una empresa se realiza en forma general e imprecisa, como sucede cuando sólo se asienta que se le embarga "con todo lo que de hecho y por derecho le corresponde", quedan absolutamente indeterminados los bienes propiedad de tal negociación, en virtud de que el señalamiento hecho en esos términos hace imposible precisar los alcances del secuestro, mismos que sólo podrán delimitarse y determinarse a través del complemento lógico e imprescindible que es el inventario de los bienes de la empresa embargada, pues dicho inventario es de todo punto de vista necesario para conocer el activo de la empresa embargada en el momento preciso en que se efectúa el aseguramiento de bienes. En otros términos, el embargante, para garantizar que su ejecución se ha llevado a cabo con todas las formalidades y que se encuentra protegida por la ley de la materia, debe hacer un formal inventario de los bienes secuestrados, en primer lugar, para verificar que determinado bien pertenecía a la empresa en la fecha del

embargo y, en segundo lugar, para que en caso de que la ejecutada sufra otro embargo o secuestro, pueda el actor demostrar eficazmente que tiene un derecho de prelación y que no puede ser embargado el bien más que en calidad de reembolso.

Amparo directo 4223/68. Banco Mexicano, S.A. 20 de octubre de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Enrique Martínez Ulloa. Ponente: Ernesto Solís López.

De lo anterior, podemos resaltar las siguientes características del embargo de negociación:

1. Debe detallarse mediante inventario, todo aquello que de hecho y por derecho le corresponde.
2. El depositario de la negociación tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador, y en caso de este último, inscribirse en el Registro Público respectivo.
3. El embargo debe ser inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente, para lo que debe contarse con los datos de inscripción de la escritura pública en que conste la constitución de la sociedad, conforme al segundo y tercer párrafo del artículo 151, del Código Fiscal de la Federación.
4. Se debe retirar el 10% de los ingresos de la negociación intervenida, después de separar las cantidades correspondientes a salarios o créditos preferentes.
5. La intervención con cargo a la caja se convertirá en administración si el interventor tiene conocimiento de irregularidades u operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, y las medidas tomadas al respecto no sean acatadas.

6. El interventor administrador tiene las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad, es decir, como si fuera el dueño, sin quedar supeditado al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.
7. Se procederá a enajenar la negociación cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal.

2.7 EL REMATE

El remate viene a ser prácticamente la conclusión o coronación del procedimiento administrativo de ejecución, entendiendo por tal la venta llevada a cabo por el órgano ejecutor, de los bienes embargados al sujeto deudor ejecutado.⁷⁸

Se denomina remate a la enajenación realizada en subasta pública o almoneda, realizada con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados.⁷⁹

Para Sergio F. de la Garza es “un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe en favor del que ofrezca el mejor precio”.⁸⁰

⁷⁸ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Op. Cit.* P. 331

⁷⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* P. 165

⁸⁰ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YÁÑEZ, Jorge, *Op. Cit.* P. 473

Por su parte, el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, lo define como “El conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación”.⁸¹

Se puede concluir que el remate es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzosa de bienes para satisfacer una obligación, siendo la última fase del procedimiento administrativo de ejecución. Así, debemos entender el remate como el procedimiento por el cual la autoridad fiscal, mediante la subasta pública de los bienes embargados, busca obtener la satisfacción de la obligación fiscal.

El Código Fiscal de la Federación, regula este procedimiento en sus artículos 173 a 196-B, que establecen de manera precisa cuando procede la enajenación de los bienes embargados, la obligación de realizarla en subasta pública a través de medios electrónicos, la base para la enajenación de los bienes, los requisitos de la convocatoria, la citación de otros acreedores, la postura legal y sus requisitos, el periodo de subasta, la forma de pago y entrega de los bienes al postor ganador, así como los supuestos en que la autoridad se podrá adjudicar los bienes.

Es de resaltar que la regulación para esta parte del procedimiento administrativo de ejecución es bastante completa, y considerando que el remate es la última etapa del procedimiento administrativo de ejecución, por virtud del cual se pretende

⁸¹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Op. Cit.* Tomo P-Z, P. 3292

obtener el producto suficiente para cubrir la obligación fiscal, es necesario señalar sus características:

1. La enajenación de los bienes procede cuando se ha fijado la base para el remate; tratándose de embargos precautorios cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento; cuando el embargado no proponga comprador, o cuando quede firme la resolución que confirme el acto impugnado.
2. Toda enajenación deberá realizarse en subasta pública a través de medios electrónicos, salvo que el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, o que se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
3. La base para el remate en el caso de inmuebles será fijada por medio de avalúo, para negociaciones el avalúo pericial, y para los demás bienes se fijará entre el embargado y la autoridad, y a falta de acuerdo se realizará avalúo pericial.
4. Se debe emitir convocatoria para el remate cuando menos diez días antes de la subasta, que será fijada en sitio visible de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se considere conveniente, además de darla a conocer en la página electrónica de la autoridad fiscal.

5. Postura legal es el ofrecimiento de la cantidad mínima a pagar por el bien o bienes a subastar, y lo es aquella que cubra las dos terceras partes de la base para el remate.
6. Las subastas tendrán una duración de 8 días, que iniciaran a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirán a las 12:00 horas del octavo día, tomándose como referencia la zona horaria de la Zona Centro.
7. Las posturas deben enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, siendo requisito indispensable realizar transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al 10% de la base para el remate.
8. El remate será fincado en favor de quien realice la mejor postura, y en caso de posturas iguales, se aceptará la primera que se haya recibido.
9. El postor ganador debe cubrir la diferencia entre el depósito del 10% del valor de los bienes y la postura realizada, dentro del plazo de tres días tratándose de bienes muebles, y dentro de los diez días siguientes tratándose de inmuebles o negociaciones. En caso de incumplimiento perderá el importe del depósito y se convocará nuevamente a subasta.
10. Para el caso de inmuebles o negociaciones se citará al ejecutado para que en el plazo de diez días otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, y en caso de negativa lo hará el jefe de la oficina ejecutora en su rebeldía, en cuyo caso no obstante responde por la evicción y vicios ocultos.
11. Los bienes pasarán al adquirente libres de gravámenes, y firmada la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble la autoridad ejecutora dispondrá su entrega, girando la orden de desocupación de ser necesario.

12. De existir imposibilidad jurídica para entregar los bienes, el postor ganador podrá solicitar la devolución del monto pagado.
13. A falta de postores o posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien en un 60% del valor de avalúo.
14. El producto que se obtenga de la subasta se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden señalado por el artículo 20, del Código Fiscal de la Federación, y en caso de que existan excedentes se entregarán al deudor salvo orden en contrario de autoridad competente o que el deudor manifieste por escrito su voluntad de entregarlo a un tercero. De ser insuficiente para satisfacer totalmente la obligación fiscal, se ordenará la ampliación del embargo en términos del artículo 154 del citado ordenamiento legal.

Habiéndose satisfecho el interés fiscal mediante el procedimiento administrativo de ejecución, y quedando solventado el incumplimiento de la obligación tributaria, cesa el ejercicio de la facultad coactiva por parte del Estado, la cual solo se ejercerá al ubicarse el sujeto pasivo de la relación tributaria en los supuestos de incumplimiento de la obligación fiscal propiamente dicha.

2.8 LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Hemos visto el desarrollo de la actividad coercitiva del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, bajo el supuesto ideal de su desarrollo, sin embargo, existen

circunstancias que impiden la aplicación o provocan la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución o su suspensión. Ahora, la suspensión debe entenderse como un medio para evitar la ejecución o cobro, cuando los créditos tributarios, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados.⁸²

Dicho procedimiento debe desarrollarse conforme lo impulse la autoridad encargada de su aplicación hasta lograr su finalidad, por lo tanto no puede producirse la suspensión por acuerdo o inactividad de las partes, ya que la autoridad tiene la obligación y responsabilidad de impulsarlo a menos que se produzca una causa que la ley establezca para que se efectúe la suspensión.

Para el autor español Miguel Fenech, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución “es la detención que presenta en su avance merced a causas exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento”.⁸³

Puede decirse también que es la paralización del procedimiento administrativo de ejecución cuando existe un obstáculo para su continuación normal, de manera que puede reanudarse cuando desaparezca el motivo que impide la marcha del procedimiento.⁸⁴

⁸² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Op. Cit.* P. 167

⁸³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* P. 242

⁸⁴ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, *Op. Cit.* Tomo P-Z, P. 3611

Es presupuesto lógico para que haya lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que éste se haya iniciado. Es así, que la suspensión está condicionada a que se den los presupuestos legales contemplados por la legislación fiscal para que pueda tener lugar.

2.8.1 CASOS EN QUE PROCEDE

El Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 144, las hipótesis normativas para que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, la que procede en los siguientes casos:

1. Cuando se garantice el interés fiscal satisfaciendo los requisitos fiscales.
2. Cuando no haya vencido el plazo de 45 días siguientes a la notificación del crédito fiscal, o de 15 días tratándose de cuotas obrero patronales.
3. Cuando a más tardar al vencimiento de los plazos se acredite la impugnación intentada y se garantice el interés fiscal satisfaciendo los requisitos fiscales.
4. Cuando se haya interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, o el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación en que México sea parte, mientras no transcurra el plazo de cinco meses para garantizar.
5. Cuando los tribunales competentes notifiquen sentencias de concurso mercantil, siempre que se notifique previamente la presentación de la demanda.

Con relación al primer punto, es conveniente resaltar que el Código Tributario contempla esta hipótesis sin mencionar ningún requisito adicional, por lo que pudiera ser sujeta de mejora.

Por otra parte, también es factible solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, ante la Sala correspondiente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando ante ésta se esté tramitando el juicio contencioso, o ante el superior jerárquico cuando se esté tramitando recurso de revocación, si es negada o violentada por la autoridad ejecutora.

Además de lo anterior, no se puede omitir contemplar entre las hipótesis de suspensión los medios de extinción de la obligación fiscal siguientes:⁸⁵

1. El pago.- Modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal, porque satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria.
2. La compensación.- Modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra. Sólo impide la ejecución en consideración de la satisfacción parcial o total de la obligación fiscal.
3. La condonación.- Facultad concedida por la Ley a la autoridad ejecutora para declarar extinguido un crédito fiscal, por virtud de la cual el Estado renuncia legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

⁸⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Op. Cit.* Pp. 167 a 179

4. La cancelación.- Consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro, aunque no extingue la obligación fiscal, puesto que la autoridad sólo se abstiene de cobrarlo.

Es claro que para que se dé la suspensión en estos últimos supuestos, debe presentarse dicha situación después de haberse iniciado el procedimiento de cobro, ya que de lo contrario como lo señalamos, no hablaríamos de una suspensión, sino de un impedimento para iniciarlo.

De igual forma, al ser el juicio de garantías un medio de defensa del particular ante los actos de autoridad, también puede solicitarse la suspensión de la ejecución del acto impugnado, al promoverse la demanda de amparo, en términos de los artículos 122 a 124 de la Ley de Amparo.

2.8.2 REQUISITOS

Para que haya lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución es imperativo que concurren ciertas circunstancias establecidas por la Ley, así, el artículo 142, del Código Fiscal de la Federación, contempla en su primera fracción un requisito fundamental para ello, consistente en la constitución de la garantía del interés fiscal.

Respecto de la suspensión, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió el siguiente criterio:

Registro No. 197061
Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VII, Enero de 1998
Página: 1143
Tesis: IX.1o.8 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SUSPENSIÓN DEL.

De lo previsto en los artículos 142, 144 y 227 del Código Fiscal de la Federación, se obtiene que el procedimiento administrativo de ejecución es susceptible de suspenderse y que para ello debe garantizarse el interés fiscal; que acreditado que esté que se intentó el medio de impugnación y garantizado el interés fiscal debe suspenderse ese procedimiento; y que tal suspensión puede promoverse y decretarse en cualquier estado del procedimiento, en tanto no exista sentencia o resolución firme en el medio de defensa o de impugnación que se intente; por tanto, la autoridad fiscal o el organismo fiscal autónomo ante quien se ventile un procedimiento de tal naturaleza está obligado a acordar, fundada y motivadamente, la petición que se le haga sobre la procedencia de la suspensión e idoneidad de la garantía que se ofrezca, sin considerar el estado en que se encuentre el susodicho procedimiento.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 236/97. Motocargadores Seaman, S.A. de C.V. 9 de octubre de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Chowell Zepeda. Secretario: Faustino Azpeitia Arellano.

Por su parte, el artículo 144 del mismo Código, menciona las siguientes condiciones para los supuestos de suspensión que se han referido:

1. La garantía del interés fiscal.- Es el requisito más importante, puesto que la legislación fiscal contempla su otorgamiento en la mayoría de los supuestos; aunque existe la posibilidad de tratarse de entidades u organismos que estén exentos de otorgar garantía por disposición de ley. No debe perderse de vista

que es necesario que se satisfagan los requisitos establecidos para las diversas modalidades de garantía del interés fiscal contempladas por el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, los cuales se encuentran establecidos en los artículos 60 a 69 de su Reglamento.

2. Encontrarse dentro del plazo legal para el pago, garantía o impugnación.- Como se ha visto, la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución solo puede tener lugar cuando se incumpla con el pago o garantía dentro de los términos legales.
3. La existencia de impugnación.- De haber inconformidad por parte del sujeto pasivo de la relación tributaria con los actos de la autoridad, tiene a su alcance medios de defensa para controvertirlos, tales pueden ser el recurso de revocación, el juicio contencioso administrativo (conocido comúnmente como juicio de nulidad), y el juicio de amparo, cada uno con características muy particulares con relación a la suspensión.
4. La notificación de sentencia dictada en concurso mercantil.- En términos del antepenúltimo párrafo del artículo 144, del Código Tributario federal, cuando los Tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales de la sentencia, dictada en un concurso mercantil en términos de la ley de la materia, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando la demanda haya sido notificada previamente la presentación de la demanda correspondiente.

Como se puede apreciar en el segundo párrafo del mismo artículo 144, del Código Fiscal de la Federación, cuando se hubiese 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, el plazo para garantizar será de cinco meses, y el único requisito para que se otorgue la suspensión en estos supuestos es la comprobación de haberlo interpuesto dentro del término de cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha.

Además del Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 28, contempla los supuestos para solicitar la suspensión ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los requisitos para su procedencia, disponiendo para el otorgamiento de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, la exigencia de los siguientes requisitos:

1. Que la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía o reinicie la ejecución.
2. Que se constituya garantía del interés fiscal en alguna de las formas permitidas por la legislación fiscal.
3. Que se expongan las razones por las cuales se considera que debe otorgarse la medida y los perjuicios que se causarían en caso de no concederse la suspensión.
4. Tratándose de la suspensión provisional, se concederá siempre y cuando no se afecte al interés social, no se contravenga disposiciones de orden público o quede sin materia el juicio, y que además no se trate de actos consumados de modo irreparable, que se causen al demandante daños mayores de no

decretarse la suspensión, que sin entrar al análisis del fondo del asunto, se advierta claramente la ilegalidad manifiesta del acto administrativo.

Como se observa, es requisito o condición a priori, para que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa pueda conceder la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que la solicitud haya sido presentada en primera instancia ante la autoridad ejecutora.⁸⁶

Ahora bien, por lo que corresponde a los supuestos y requisitos para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución cuando se promueva el juicio de garantías, la Ley de Amparo contempla en sus artículos 122, 123, 124, 130 y 135, lo siguiente:

1. Deberá ser solicitada por el agraviado.
2. No debe seguirse perjuicio al interés social, ni contravenirse disposiciones de orden público.
3. Los daños o perjuicios que se puedan causar al agraviado si se ejecuta el acto reclamado deben ser de difícil reparación.
4. Que se constituya garantía del total en efectivo, a nombre de la Tesorería de la Federación, mismo que tendrá que cubrir el monto de las contribuciones, aprovechamientos, multas y accesorios que se lleguen a causar.

⁸⁶ **MONROY MENDOZA**, Luis Gabriel, *Op. Cit.* P. 219

No obstante lo anterior, como lo menciona el Dr. Burgoa, la obligatoriedad en el otorgamiento de la suspensión definitiva no existe, si los actos reclamados importan el cobro de impuestos, multas u otros pagos fiscales, ya que ello queda en una facultad discrecional del Juez de Distrito.⁸⁷

Como se puede observar, los requisitos solicitados por los distintos ordenamientos legales tienen coincidencia en el factor mencionado al inicio del presente tema como fundamental: La existencia de la garantía del interés fiscal. De ahí que cobre importancia vital su adecuada regulación, de manera tal que no pueda omitirse su otorgamiento.

⁸⁷ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio, *El juicio de Amparo*, 19a. edición, Editorial Porrúa, México, 1983.P. 745

CAPÍTULO 3 PROPUESTA DE REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1 OBJETO

El análisis que se ha realizado a los diversos aspectos del procedimiento administrativo de ejecución, así como de la propuesta que se hará en adelante, radica en la importancia que adquiere cada día la existencia de una certeza jurídica para el gobernado en su calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, así mismo en la creciente necesidad de contar con un marco normativo que reúna las condiciones de abstracción y generalidad, y que propicie la equidad en la tributación.⁸⁸ De igual manera en la imperante necesidad de dotar a los encargados de dirimir las controversias promovidas por los particulares en contra de los actos administrativos, de los elementos necesarios para no tener que ser un especialista en materia fiscal, e interpretar de forma más objetiva las disposiciones fiscales y el sentido jurídico y administrativo de la función recaudatoria.

Es cada vez más notorio que existen algunos particulares o asesores que solo buscan retrasar la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, utilizando como recurso argumentos que tienden a poner en entredicho el contenido de las disposiciones legales existentes, basándose únicamente en la falta de expresión textual de los aspectos que ya están contenidos en la regulación actual.

⁸⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho Fiscal II", 1a. Edición, IURE Editores, México, 2001. P. 744

De igual forma, dada la exigencia cada vez mayor de una especialización por parte de los profesionistas encargados de las cuestiones contables y fiscales de los contribuyentes, que en su mayoría son contadores públicos y que carecen de una formación integral en la cuestión jurídica, tienden a pretender interpretar en forma aislada las normas legales, sin tener presente que las disposiciones legales deben ser interpretadas en forma integral en cuanto a la materia y/o aspecto que regulan.

Por lo señalado, es imperativo evitar en lo posible la existencia de vicios del acto administrativo, definidos como las fallas o defectos que de acuerdo al orden jurídico vigente, afectan la perfección del acto, sea en su validez o en su eficacia, impidiendo la subsistencia o ejecución del acto;⁸⁹ buscando con ello disminuir lo que Ríos Granados señala como una deficiencia recaudatoria.⁹⁰

3.2 ASPECTOS A CONSIDERAR

Es indispensable tener claramente definido lo que se pretende lograr, y para ello es prioritario saber que aspectos son los que se pretende mejorar, con la finalidad de poder evaluar si lo realizado satisface los requerimientos que nos propusimos solventar, por lo que precisaremos lo que el presente trabajo tiene que cubrir.

⁸⁹ **ARMIENTA HERNÁNDEZ**, Gonzálo, Op. Cit. P. 32
⁹⁰ **RÍOS GRANADOS**, Gabriela, Op. Cit. Pp. 110 y 111

a) Administrativo.- Es claro que la función de la autoridad fiscal es netamente de carácter administrativo, por lo que se debe priorizar la necesidad de que el desarrollo del procedimiento de cobro coactivo sea cubierto adecuadamente desde el inicio hasta el final de su aplicación.

Se puede señalar que es notoria la necesidad de plasmar el recorrido que debe ser seguido por el procedimiento administrativo de ejecución en su adecuado desarrollo, porque no hay mejor manera de conocer un camino que recorriéndolo.

Dentro de este aspecto es necesario precisar que se contemplan dos aspectos fundamentales: la garantía del interés fiscal y la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

b) Normativo.- Es innegable que la actividad del Estado no puede desarrollarse sin un marco normativo, ya que solo puede hacer lo que le está expresamente conferido por la ley. Así, debemos contemplar la existencia de disposiciones legales que satisfagan nuestra pretensión de regular adecuadamente el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución señalado en el punto anterior. Para lo cual considero necesario una adecuación a las disposiciones legales existentes, así como la creación de normatividad más específica que incida primordialmente en el ámbito administrativo y que no requiera de modificaciones recurrentes al Código Fiscal de la Federación, sino que pueda ser adaptado a los cambios que se vayan requiriendo conforme a las necesidades o exigencias de la función que se regula, en una forma más sencilla y práctica, como lo puede ser un acuerdo expedido por el Ejecutivo

Federal, tal como se hace actualmente con los que establecen la circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

- c) Penal.- Bien conocido es el principio *“nulle pena sine lege”*, por lo que no es posible la aplicación de penas si no están expresamente contempladas por la ley, por lo que tomando en consideración que hay conductas claramente realizadas con la única intención de obstaculizar el desarrollo de las funciones conferidas a la autoridad en el ejercicio de su potestad tributaria, considero adecuada la inclusión de algunos tipos penales en la legislación fiscal que permitan eficientar la actividad recaudatoria del fisco federal; lo que nos lleva a la conclusión que por tratarse de cuestiones de orden público y clara necesidad social, es necesaria la aplicación de una pena corporal para aquéllos que pretendan obstruir por medios claramente evasivos de su obligación, el ejercicio de la potestad tributaria.

3.3 REFORMAS AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Como se ha podido observar, el ordenamiento legal fundamental en la materia fiscal después de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el Código Fiscal de la Federación, por lo que es la base de la cual es necesario partir para establecer un marco normativo más adecuado para regular el procedimiento administrativo de ejecución. Si bien es cierto que en lo personal considero que la

regulación que se contiene en el referido Código es amplia, considero que no es lo suficientemente completa para cubrir las cada vez más exigentes necesidades de contar con un marco jurídico idóneo, para evitar la utilización de recursos poco honestos por parte de los particulares con la única finalidad de retrasar u obstruir la aplicación de la norma, así como para evitar la discrecionalidad y en algunos casos poca objetividad de las autoridades encargadas de dirimir las controversias suscitadas entre el sujeto pasivo de la relación tributaria y el Estado, de igual forma que evite que la autoridad fiscal pueda usar sus facultades coactivas de forma arbitraria e inadecuada, buscando en todo momento un equilibrio entre el uso de la coacción y el respeto a las garantías del gobernado, dándoles certeza jurídica en sus derechos y al mismo tiempo haciéndolo consciente de las consecuencias en caso de incumplimiento de sus obligaciones.

No obstante lo anterior, es menester que las reformas que pueda tener el Código Fiscal de la Federación no deben ser tales que desvíen el sentido de coacción hacia la represión, pero tampoco del establecer impedimentos jurídicos al Estado para realizar el cobro de los créditos a cargo de los deudores, por lo que básicamente se trata de adiciones a las disposiciones existentes, buscando que únicamente cumplan con la función de complementar y adecuar la legislación a la actualidad.

En tales consideraciones basaremos las modificaciones al Código Tributario en dos aspectos, uno que vaya en función de la operación recaudatoria y otro en

función de los actos dirigidos en contra de su desarrollo, siendo el primero el administrativo y el otro el penal, las cuales veremos a continuación.

3.3.1 ADMINISTRATIVAS

Ya he mencionado que existen muchas personas, físicas y morales, éstas últimas actuando obviamente a través de una persona física dada la naturaleza de las mismas, y atendiendo a que como producto de la ficción jurídica, carecen de voluntad propia; quienes utilizan la carencia de regulación expresa en algunos textos legales sobre determinadas situaciones de hecho, con la única finalidad de obtener un beneficio de forma indebida y a la vez retrasando la ejecución sobre sus adeudos fiscales, hasta quitarle totalmente la eficacia al procedimiento administrativo de ejecución.

Entre los dispositivos del Código Fiscal de la Federación en los cuales se puede dar esta situación, se encuentran los siguientes:

a) Artículo 26

Es la disposición legal que contempla las personas y casos en que se está en condiciones de determinar la responsabilidad solidaria con los contribuyentes, en la cual es conveniente la inclusión de algunos supuestos en que se considere a los profesionistas encargados de asesorar, dictaminar o realizar alguna actividad

análoga o relacionada con los aspectos legales y contables de los contribuyentes, esto encuentra sentido en la recurrente ventaja que obtiene el contador o abogado de los particulares, quienes en algunos casos se aprovechan de la ignorancia de sus clientes para realizar maniobras en su beneficio personal y en perjuicio de quienes buscan sus servicios. Es claro que no se debe pretender responsabilizar a todos aquellos que puedan tener contacto con clientes que con la clara intención de evadir o eludir al fisco ignoren el consejo profesional del abogado o contador, o en su caso obtengan una asesoría con esa finalidad. Así pues, se debe ser muy cuidadoso en ello para evitar que los Colegios de Abogados y Contadores puedan oponerse a dicha inclusión en este Código de sus profesiones como responsables solidarios, por lo que es menester cuidar a ambas partes de la relación profesionista-cliente.

Debe responsabilizarse solo a aquéllos que hayan recibido poder o mandato escrito y hayan realizado actos en función de él y que generen como consecuencia una carga legal o económica, o ambas, al contribuyente, o que éste carezca de formación profesional o académica que le impida conocer el alcance o contenido de las maniobras o acciones realizadas, o que las desconozca.

Puede existir duda sobre cuál es la relación que esta adición al artículo guarda con la eficacia que se busca en la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que es conveniente precisar que en gran parte el impedimento para su desarrollo es promovido por los propios contadores o abogados, siendo necesario desalentar las conductas poco éticas de algunos profesionistas, que

buscan primordialmente obstaculizar el ejercicio de la función recaudatoria, en claro perjuicio del ejercicio de la facultad coactiva de cobro.

En razón de lo expuesto, se propone para su adición al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, la fracción XVIII, con el texto:

XVIII. Los contadores, abogados o personas que en ejercicio de su profesión realicen actividades que permitan o motiven la evasión o elusión fiscal, o asesoren a los contribuyentes para realizarlas, o que causen o provoquen injustificadamente algún impedimento en el desarrollo de las visitas efectuadas por la autoridad fiscal, o lo hagan con la finalidad de obstruir las facultades de comprobación o cobro.

En este caso su responsabilidad solo podrá ser determinada hasta por el monto que sus actos u omisiones generen para los contribuyentes, y únicamente en el caso que el contribuyente o responsable directo carezca de los conocimientos, o formación profesional o académica que les impida conocer el alcance o contenido de las maniobras o acciones realizadas.

Lo anterior también será aplicable para aquellas personas que sin contar con el perfil profesional adecuado realicen las actividades descritas u orienten a los particulares a realizarlas.

b) Artículo 32-D

Precepto legal que establece los requisitos para que los particulares celebren contratos de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como con la Procuraduría General de la República, en el cual se destaca que no deben tener a su cargo créditos fiscales firmes, o que no se encuentren garantizados en alguna de las formas permitidas por el Código Fiscal de la Federación.

Con relación a este artículo se puede señalar que resulta común que muchos contribuyentes, habiendo agotado los medios de defensa a su alcance y después de haber obtenido fallos contrarios a sus intereses que reconocen la validez de las resoluciones determinantes de los adeudos fiscales, con la única finalidad de seguir obteniendo contratos con La Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, y en clara determinación a no cumplir con el pago de sus créditos, impugnan cualquier acto tendiente a hacerlos efectivos, a efecto de mantener controversias que impidan su ejecución.

No puede seguirse dando la oportunidad a ninguna persona de obtener beneficios derivados de contratos realizados con el Estado, a sabiendas que se trata de personas que no cumplen oportunamente con sus obligaciones fiscales, y más aún, que valiéndose de artimañas buscan evitar su cumplimiento.

Para que un crédito fiscal sea considerado firme es necesario que no se haya pagado o garantizado en los plazos señalados por la ley, o que al vencimiento de ellos no se acredite haberlo impugnado.

Sin embargo, si ya fue confirmada la validez de la resolución determinante del crédito fiscal en las instancias legales al alcance del contribuyente, y al pretenderlo hacer efectivo se realiza alguna diligencia de requerimiento de pago, y embargo en su caso, dicho acto administrativo puede ser controvertido por vicios propios, que de ser dejado sin efectos o declarado nulo incluso, en ningún momento cambiaría la realidad jurídica del adeudo determinado, solo sería repuesto con la finalidad de hacer efectivo el crédito. Más aún, de ser confirmada la validez de los actos mencionados, es factible que los actos subsecuentes del procedimiento administrativo de ejecución puedan ser impugnados, incluso si no se trata de actos recurribles en términos de la legislación fiscal, puesto que el desechamiento de algún recurso de revocación intentado le otorga el elemento necesario al particular que solo busca mantener controvertido el crédito, para ocurrir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a demandar su nulidad, y en caso de resolución negativa a sus pretensiones, ocurrir al amparo. Obteniéndose con todo ello, el retraso en la ejecución del cobro.

Por otra parte, es posible que los particulares que tienen adeudos fiscales firmes a su cargo, y con la intención de estar en condiciones de poder contratar con el sector público celebren convenios en términos del segundo párrafo del precepto que se trata, acuerden con las dependencias o entidades promover medios de

defensa en contra de los requerimientos que las autoridades fiscales les hagan para poner a su disposición los montos que con ellas se convenga, a fin de que puedan percibir al cien por ciento el importe de las estimaciones, y que al resolverse la impugnación ya no exista materia para realizar las retenciones.

De tal manera, es preciso cerrar los pequeños espacios que puedan ser utilizados por los particulares de forma inadecuada para no pagar aquellos adeudos que ya no tienen razón de seguir retrasando en su liquidación, y a la vez que continúan obteniendo beneficios del Estado, por lo que se proponen para su adición al artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación, un octavo, noveno y décimo párrafos, que señalen:

(8) Para los efectos de la fracción I, se consideran firmes los créditos cuya resolución determinante haya sido confirmada o declarada válida en resolución firme dictada por autoridad competente en las instancias promovidas por el contribuyente, aún encontrándose impugnado algún otro acto administrativo relacionado con el adeudo, siempre que dicha impugnación no incida directamente en la validez de la propia resolución determinante.

(9) Las dependencias o entidades señaladas en el primer párrafo, que celebren contratos con los particulares, no podrán impugnar en ninguna instancia, los requerimientos que las autoridades fiscales les hagan para poner a su disposición los montos pactados con los contribuyentes en el

convenio celebrado en términos del segundo párrafo del presente artículo, siempre y cuando se le haga entrega de un ejemplar con firmas autógrafas del documento en que conste el convenio.

(10) Las dependencias o entidades que en contravención a esta disposición interpongan medios de defensa con la finalidad de no enterar a las autoridades fiscales los importes que le sean requeridos, deberán retener no obstante, las cantidades correspondientes, a efecto que no se cause perjuicio al fisco federal, bajo el apercibimiento que de no hacerlo estarán obligados a realizar doble pago de obtener resolución contraria a sus pretensiones.

c) Artículo 144

Artículo que contempla los supuestos para no ejecutar o suspender el procedimiento administrativo de ejecución, del cual destacan dos situaciones que más que supuestos de suspensión implican impedimentos técnicos para la ejecución, y que sirven en la mayoría de los casos para que los particulares retrasen el otorgamiento de la garantía e impidan el cobro de los créditos, cuando no debiera ser así dada la situación real de los adeudos. Estas son: el plazo de cinco meses para otorgar la garantía del interés fiscal cuando se interponga el recurso de revocación, y el aspecto de la suficiencia de la garantía.

El primero de los casos radica en la infundada razón para la subsistencia de dicho plazo cuando el medio de defensa referido haya sido resuelto, lo que debe ser incluido en el texto legal, criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de jurisprudencia del tenor siguiente:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIII, Junio de 2006
Página: 214
Tesis: 2a./J. 76/2006 Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

INTERÉS FISCAL. EL PLAZO DE CINCO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZARLO NO IMPLICA QUE DURANTE ESE TIEMPO SUBSISTA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SI LA AUTORIDAD RESUELVE ANTES EL RECURSO EN SENTIDO NEGATIVO.

El citado precepto establece que el contribuyente puede interponer el recurso de revocación contra la determinación de un crédito fiscal, y que para lograr la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución tiene un plazo de cinco meses contado a partir de la fecha en que se interponga ese medio de defensa, para garantizar el interés fiscal, lo que implica que una vez resuelto confirmando tal determinación, la autoridad puede continuar con el procedimiento de que se trata, salvo que el contribuyente justifique ante la autoridad exactora que contra tal determinación promovió o interpuso un medio de defensa, pues en este supuesto la suspensión operará conforme a las reglas que establezca dicho medio. Por tanto, el aludido plazo de cinco meses es exclusivamente para que se garantice el interés fiscal y no para que continúe suspendida la ejecución del crédito cuando éste ha sido confirmado con motivo del fallo que recayó al recurso de revocación.

Contradicción de tesis 61/2006-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito, el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 12 de mayo de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Tesis de jurisprudencia 76/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecinueve de mayo de dos mil seis.

El segundo aspecto es con relación a la obligación de las partes para acreditar la suficiencia de la garantía del interés fiscal, aspecto en el cual, dado que la parte interesada en obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución es el particular, debe ser en él en quien recaiga la obligación de probar la suficiencia de los bienes que hayan sido embargados en la vía coactiva, a efecto de que no le sea requerida garantía adicional.

Por lo que se propone la modificación en el texto legal del segundo párrafo del artículo 144, del Código Fiscal de la Federación, para quedar:

(2) 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. Si el medio de defensa que se haya intentado ya hubiese sido resuelto, el contribuyente estará obligado a otorgar la garantía del interés fiscal a efecto de que subsista la suspensión de la ejecución, hasta en tanto venza el plazo para impugnar la resolución que se haya emitido, aún cuando no hayan transcurrido el plazo de los cinco meses.

Así mismo, la modificación del séptimo párrafo del mismo precepto, a efecto de que señale lo siguiente:

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

d) Artículo 145

Norma legal que establece el momento de la exigibilidad de los créditos fiscales, y la posibilidad de practicar el embargo precautorio.

Del análisis que se ha realizado, existe lo que considero una ausencia de regulación, ya que hemos visto que el Código establece claramente que es exigible el pago de los créditos que no hayan sido garantizados, lo que señala de forma expresa el primer párrafo de este precepto. Sin embargo, no se contempla ninguna situación adicional a ello, lo que puede dar lugar a que sin encontrarse impugnado el crédito fiscal o los actos que tengan relación con él, si el crédito está

garantizado puede validamente solicitarse su suspensión, tal como lo pudimos ver en la fracción I del artículo 142 de este ordenamiento legal, y en el primer párrafo de su artículo 144, el cual señala en su primer supuesto de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, que “No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.” Sin adicionar requisito alguno.

Por tal motivo, se propone para su inclusión dentro del primer párrafo la adición del supuesto mencionado, para quedar el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 145. *Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución. También serán exigibles mediante el procedimiento administrativo de ejecución aquellos créditos fiscales que se encuentren garantizados y que habiendo transcurrido el plazo legal no se encuentren impugnados o que no se haya concedido prórroga para su pago.*

e) Artículo 151

Disposición que señala la procedencia y orden de embargo en el supuesto de no lograrse el pago de los créditos fiscales mediante el requerimiento de pago.

Se establece claramente en el Código Tributario la facultad de llevar a cabo el embargo de las negociaciones, específicamente en la fracción segunda de este precepto, sin embargo, aunque se regula la posibilidad de trabar embargo sobre estas y la forma de intervenirlas, no existe claridad sobre la forma de asegurarlas, lo que puede ocasionar inconvenientes en futuros actos que tengan que realizarse para hacer efectivos los adeudos a través de la intervención de las negociaciones. No obstante, no se requiere la inserción de textos tan extensos que en lugar de facilitar el procedimiento lo compliquen.

Derivado de lo anterior, se propone la modificación al artículo 151, del Código Fiscal de la Federación, adicionando un segundo párrafo que ocupe el lugar del actualmente segundo y éste ocupe el del tercero, así como el tercero del cuarto y el cuarto quedando como quinto y último párrafo, con la definición legal siguiente:

(2) Para el embargo de las negociaciones el particular estará obligado a proporcionar a las autoridades ejecutoras la información y documentación que le permita conocer la situación jurídica, económica, financiera, bancaria, bursátil y laboral de la misma, en el momento que le sea requerida. De no proporcionarla o no hacerlo en el término de cinco días que para el efecto le conceda la autoridad fiscal, se aplicará la sanción que le corresponda en términos del artículo 81, fracción I, y 82, fracción I, inciso e), de este Código, sin perjuicio de que subsista la obligación de cumplir con lo requerido. Esta disposición será aplicable cuando se ofrezca la negociación en términos del artículo 141, fracción V.

f) Artículo 152

Artículo que establece las formalidades para el ejecutor designado para la práctica de las diligencias de requerimiento de pago y embargo, el cual tiene relevante importancia con el propósito de este estudio, ya que es de donde partiremos para realizar la propuesta que vemos en el último tema, por ser el íntimamente ligado a lo que se pretende regular: el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución. Por lo tanto solo es necesaria una pequeña adición que nos permita remitirnos a su regulación específica. En tal consideración se propone la inclusión en el primer párrafo del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación del texto siguiente:

Artículo 152.- *El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento, **además de sujetarse a las reglas de carácter general que al efecto publique el Ejecutivo Federal en el ejercicio de sus facultades reglamentarias.***

g) Artículo 162

Precepto que contempla el auxilio de la fuerza pública para la práctica de las diligencias de ejecución.

Esta es una disposición que considero poco clara y carente de la eficacia que debiera tener, ya que además de no regular adecuadamente el procedimiento para su ejecución, no exime a las autoridades que deban brindar su auxilio de observar las disposiciones constitucionales, ya que si bien es cierto que le fue otorgada a las visitas domiciliarias rango constitucional, también lo es que debe ajustarse a formalidades esenciales que eviten que se vulneren las garantías individuales del gobernado. Para ello es necesario que se contemple el procedimiento a seguir para la aplicación de este precepto legal.

Se proponen para su adición al artículo 162, del Código Fiscal de la Federación un segundo y tercer párrafo conforme a lo siguiente:

(2) Para los efectos este artículo, el titular de la oficina exactora solicitará al juez de distrito competente, la emisión de la orden correspondiente para que los elementos de la policía o fuerza pública acompañen al personal ejecutor y puedan acceder al domicilio que en dicha orden se señale, únicamente con la finalidad de evitar la oposición material y/o la agresión de que pudieran ser parte quienes realicen la diligencia.

(3) De así ser solicitado, los elementos de la policía o fuerza pública que auxiliien a la autoridad ejecutora, podrán detener a la persona o personas que impidan la ejecución de la diligencia o ejerciten cualquier tipo de violencia física o verbal sobre el personal ejecutor, a efecto de presentarlo ante el ministerio público correspondiente, conforme a las disposiciones para los casos de flagrancia que contemplen las leyes penales aplicables, siempre y cuando la razón por la cual se solicitó su detención sea evidente y quede asentada en el acta correspondiente, de la cual se entregará un ejemplar autógrafo a quien realice la detención, debiendo ser firmada por las personas que estuvieron presentes e intervinieron en la diligencia.

h) Artículo 188

Disposición que establece la entrega de un inmueble y otorga la facultad de emitir las órdenes de desocupación en caso de encontrarse habitado.

Habiéndose concluido las etapas del procedimiento administrativo de ejecución, y estando fincado el remate o habiéndose adjudicado en favor del fisco federal, existe la obligación de hacer entrega de ellos al adquirente o en su caso al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes. Por tal motivo es imperativo que tratándose de bienes inmuebles no existan impedimentos materiales para su entrega. No se hace mención de los bienes muebles, considerando que es poco probable que se lleve a cabo el remate de los mismos si no se encuentran a disposición de la autoridad o en su poder. Como se puede observar en el artículo

transcrito, se contempla la facultad de la autoridad para girar las órdenes de desocupación de los inmuebles, sin embargo no existe pronunciamiento alguno para el caso de negativa a acatar lo ordenado.

Por lo que se propone para su adición al artículo 188, del Código Fiscal de la Federación, un segundo y tercer párrafo con el texto:

(2) El plazo para la desocupación del inmueble será de tres días hábiles contados a partir de que sea notificada la orden correspondiente. De existir negativa a acatar lo ordenado por quien tuviese la ocupación del inmueble, la autoridad ejecutora solicitará al juez de distrito competente emitir la orden para que la policía o la fuerza pública preste su auxilio en los mismos términos señalados por el segundo párrafo del artículo 162 del Código (referencia tomada en relación con la modificación propuesta a ese precepto), y que deberá ser emitida en un término no mayor de 72 horas a partir de que sea recibida la solicitud.

(3) Si al realizarse la desocupación forzosa de un inmueble, se localizaran en él bienes muebles, valores o semovientes, que no hubieran sido parte de la subasta, estos quedarán bajo el resguardo de la autoridad fiscal, la que citará al propietario a presentarse a recogerlos en un término de diez días contados a partir del siguiente a aquél en que se efectúe la notificación, apercibido que de no comparecer causarán abandono en favor del fisco federal. Para el presente caso, la notificación será realizada de forma

personal si se tiene la certeza de quien es su legítimo propietario, en caso contrario la notificación se publicará en el diario de mayor circulación de la región por un periodo de tres días, y durante el mismo término en los estrados de la oficina exactora y en la página electrónica de las autoridades fiscales, teniéndose por notificada al cuarto día. Tratándose de semovientes serán enajenados fuera de subasta, solicitando el apoyo de la autoridad ganadera local para ello, cuyo producto se sujetará a las reglas anteriores.

3.3.2 EN MATERIA PENAL

No se trata de ejercer el poder público por la vía de la arbitrariedad o el despotismo como lo señala Recasens Siches,⁹¹ pero si dejar en claro que la potestad tributaria del Estado será ejercida con la firmeza necesaria, de manera que no exista ninguna clase de privilegio para aquellos contribuyentes incumplidos en relación con quienes si cumplen, o de quienes no se conducen con apego a la norma de quienes si lo hacen. No se puede permitir que se utilicen medios poco éticos y honestos para evitar cumplir con las obligaciones tributarias, ya que si bien debe exigirse que los actos de la autoridad sean realizados con el más estricto apego a la legalidad, también lo es que no se puede permitir la obstrucción injustificada del ejercicio de las facultades de cobro.

⁹¹ RECASENS SICHES, Luis, *Introducción al Estudio del Derecho*, 12a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1997. P. 264

Debe existir plena conciencia que contribuir como lo señala el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es una obligación y no una opción, por lo que todas aquellas actividades realizadas por el Estado en pro de la obtención del cumplimiento de esa obligación de tributar, deberán tener la fuerza necesaria para la obtención del fin que se busca: obtener los recursos necesarios para que el Estado cumpla con sus fines, entre los que destaca la satisfacción de las necesidades públicas.⁹²

Si entendemos el derecho penal dicho en palabras del criminalista español Eugenio Cuello Calón como el “conjunto de normas que determinan los delitos, las penas que el estado impone a los delincuentes y las medidas de seguridad que el mismo establece para la prevención de la criminalidad” y el delito como el ataque que atenta de forma mediata o inmediata contra los derechos del cuerpo social,⁹³ necesitamos que dichas normas busquen esencialmente impedir dicho atentado, buscando la regulación del comportamiento humano, de tal manera que sean sancionadas las conductas que causen un daño a los demás integrantes del círculo social al que pertenece, o que impida injustificadamente el adecuado desarrollo de las actividades del Estado.

Ahora, refiriéndonos a la materia fiscal que nos corresponde en el presente trabajo, específicamente a la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, considero que debe incluirse un tipo penal en el Código Fiscal de la

⁹² **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, 16a. Edición, México, 2003. P. 287

⁹³ **GARCIA MAYNES**, Eduardo, Op. Cit P. 141

Federación que sancione cualquier conducta tendiente a su impedimento de forma injustificada.

Por otra parte, ya se han mencionado conductas por demás evidentes contra el eficaz ejercicio de las facultades de la autoridad, y entre ellas se puede resaltar la recurrente actitud de algunos contribuyentes, sea de mutuo propio o por indicación u orientación de sus asesores, abogados o contadores, que en afán de retrasar la ejecución de que deben ser objeto sus adeudos, manifiestan falsamente ante la autoridad “bajo protesta de decir verdad” desconocer el origen de los créditos, originando que se pongan nuevamente en movimiento los órganos encargados de dirimir las controversias, sin que recaiga castigo alguno en quienes declararon falsamente ante la autoridad. Por lo que resulta conveniente la modificación del siguiente precepto legal:

a) Artículo 113

Precepto que incluye conductas que no son contempladas en lo que podemos llamar los tipos penales principales en materia fiscal, como son el contrabando y defraudación fiscal y sus equiparables, y si bien es cierto que también el artículo 111 norma diversos delitos, existe una clara diferencia en la naturaleza de las conductas que cada artículo regula, las contempladas en el artículo 111 son actos u omisiones que pueden ser reparados o subsanados por ser cuestiones que inciden más en el ámbito material del contribuyente, y por su parte el artículo 113

contempla actos que atentan contra el ejercicio de las facultades de la autoridad, por lo que su inclusión en este numeral es lo más adecuado.

La pena que se propone está basada en la proporción que debe guardar relación con las conductas contempladas por este artículo, al tratarse en esencia de acciones evidentemente dolosas y de mala fe, y en contra de la potestad tributaria del Estado.

Por tal motivo, se propone para su adición de las fracciones IV y V, del artículo 113, del Código Fiscal de la Federación, con los tipos penales siguientes:

IV.- Impida u obstaculice de forma injustificada material o físicamente, la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución. Igual sanción se aplicará a quien asesore o incite a otro realizarlo. En caso de que se hiciera uso de la violencia para consumar los actos descritos, la pena se aumentará en una mitad.

V.- Haga manifestaciones falsamente ante las autoridades fiscales, bajo protesta de decir verdad. Igual sanción será aplicable a quienes manifiesten desconocer los actos o resoluciones administrativas y exista sentencia o resolución firme que pruebe lo contrario, aún cuando dicha manifestación no sea hecha bajo la protesta de decir verdad en forma expresa. La negativa lisa y llana que se haga sobre el desconocimiento de algún acto o resolución

administrativa, será considerada como si la protesta de decir verdad fuera hecha textualmente.

3.4 MODELO DE ACUERDO POR EL QUE SE REGULA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

El objeto de todo lo visto ha sido crear un panorama apropiado para estar en condiciones de proponer la regulación específica del desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución desde el punto de vista de la efectividad en el desempeño de dicha función por parte del Estado.

Se pudiera pensar que se está atendiendo únicamente el lado de la autoridad, haciendo a un lado el punto de vista particular, sin embargo, considero que se plasma la necesidad social de contar con un marco legal adecuado para que no sea solo una parte de los contribuyentes la que cumpla con sus obligaciones tributarias y primordialmente con las fiscales, sino que todos los obligados a contribuir y acatar con las disposiciones fiscales demos cumplimiento oportuno.

Todos los días se pueden escuchar personas de los distintos sectores decir que no es justo que solo una pequeña parte de la población sea la que soporte toda la carga tributaria y fiscal del país, por lo que cada vez es más necesario establecer claramente un mensaje: No se va a permitir el incumplimiento.

Debo clarificar que propongo la regulación por medio de un acuerdo decretado por el Ejecutivo Federal con base en las facultades reglamentarias conferidas por el artículo 92 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y no por medio de modificaciones al Código Fiscal de la Federación o a su Reglamento, partiendo de que el derecho debe adaptarse constantemente en relación con la evolución social. Además, dado que en materia tributaria debe contarse con el Congreso de la Unión para su legislación, y tomando en consideración que existe una pluralidad de corrientes ideológicas que seguramente pueden tender a politizar innecesariamente lo propuesto y resultaría más difícil su adecuación a las exigencias de la actualidad, considerando más práctico y eficaz hacerlo del modo sugerido.

Podría decirse que al regular el procedimiento administrativo de ejecución se podría alegar la invasión de esferas de competencia, por estarse tratando cuestiones en materia tributaria, sin embargo, aún cuando es cierto que se trata de materia fiscal, la propuesta que se está haciendo recae en aspectos netamente administrativos del procedimiento de cobro.

Así, se propone la publicación del siguiente Acuerdo que regule el procedimiento administrativo de ejecución, en el que se incluye al Instituto Mexicano del Seguro Social como obligado a observar sus formalidades, en consideración que al ser un organismo fiscal autónomo con facultades para aplicar el procedimiento de cobro con fundamento en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, lo correcto es que la aplicación de las normas contenidas en este ordenamiento legal

mantengan uniformidad en su aplicación, lo que otorga al contribuyente mayor certeza jurídica.

ACUERDO QUE REGULA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN CONTEMPLADO POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Artículo 1.- Las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria y del Instituto Mexicano del Seguro Social, facultadas para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución regulado por el Código Fiscal de la Federación, estarán obligadas a observar las disposiciones del presente ordenamiento.

De facultarse a cualquier Dependencia o Entidad del sector público o privado, para llevar a cabo cualquiera de los actos que en este Acuerdo se mencionen o formen parte del procedimiento administrativo de ejecución regulado por el Código Fiscal de la Federación, dichas dependencias o entidades deberán acatar las presentes disposiciones.

Artículo 2.- Para los efectos de este Acuerdo se entiende por:

- a) Código.- El Código Fiscal de la Federación
- b) Notificador-Ejecutor.- El personal de las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria o del Instituto Mexicano del Seguro Social, con

atribuciones para notificar y/o ejecutar los actos administrativos de naturaleza fiscal.

- c) Autoridad.- Las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria o del Instituto Mexicano del Seguro Social que emitan los actos y/u ordenen su ejecución.
- d) Diligencia.- Cualquier acto de notificación o cobro relacionado con el procedimiento administrativo de ejecución.
- e) Ejecutado.- Contribuyente, representante legal o persona que atienda la diligencia.
- f) Media filiación.- Las características físicas y/o señas particulares de las personas, que permitan obtener un perfil básico de su aspecto.
- g) Acta.- El acta circunstanciada que señale los pormenores de la diligencia, la cual podrá tener cualquier nominación y podrá variar de acuerdo con el tipo de contenido, sin que esto afecte su validez.

Artículo 3.- El notificador-ejecutor designado por la Unidad Administrativa competente para llevar a cabo las diligencias de los actos dictados en el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución, deberá constituirse invariablemente en el domicilio señalado en el documento, y de no encontrar a quien deba notificarse en ese domicilio por haberlo desocupado o no reunir las características para ser designado domicilio fiscal en términos del artículo 10, del Código, obteniendo información sobre su localización en lugar distinto, deberá constituirse en donde pueda realizar la diligencia sin necesidad de obtener un nuevo mandamiento, siempre y cuando se haga constar en el acta circunstanciada

correspondiente los motivos para realizar la notificación en lugar distinto, y se entienda la diligencia con el contribuyente o su representante legal.

Artículo 4.- Para considerar realizadas legalmente las notificaciones, deberán señalar:

- a) El nombre de la autoridad que ordena la práctica de la diligencia.
- b) El lugar y fecha de notificación, así como los elementos que sirvieron para comprobar encontrarse en el domicilio que se indique.
- c) Los datos de la resolución tales como:
 - 1. Autoridad emisora de la resolución.
 - 2. Número y fecha de la resolución.
 - 3. Nombre y domicilio del contribuyente.
- d) Los datos de identificación del notificador-ejecutor que realice la notificación, así como del documento que lo faculte a realizarla, debiendo especificar: el nombre de la autoridad y funcionario que le expide el nombramiento, la fecha de emisión, la fecha de inicio y la del término de su vigencia.
- e) El nombre de la persona con quien se entienda la diligencia y la relación o cargo que manifieste tener con el contribuyente. De no acreditar la relación que afirme tener, deberá señalarse dicha circunstancia y asentará su firma con la leyenda de haber realizado sus manifestaciones bajo protesta de decir verdad.
- f) Los datos de la identificación de la persona que atienda la diligencia, o en su caso el motivo manifestado para no haberla exhibido, en cuyo caso deberá contarse con la presencia de un testigo cuando menos.

- g) No será requisito indispensable la obtención de la firma de la persona con quien se entienda la diligencia, siempre y cuando se asiente el motivo de la negativa y exista cuando menos un testigo del acto o que se cuente con los datos de su documento identificadorio.
- h) De haber precedido citatorio, se señalará la fecha, hora y persona a quien se entregó el citatorio previo, si fue o no requerida nuevamente la presencia del contribuyente o su representante legal, y la respuesta a dicho cuestionamiento, haciendo constar si esperó o no para la práctica de la diligencia.
- i) La fecha y hora de conclusión de la diligencia. No será requisito señalar la hora de su entrega, cuando la actuación se haya iniciado en días y horas hábiles.
- j) De habilitarse días y/u horas inhábiles para la práctica de la diligencia en términos del último párrafo del artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, se deberán asentar los datos del documento que contenga la habilitación y autoridad emisora del mismo.
- k) Cuando se designen testigos por cualquiera de las partes, deberá asentarse su nombre, firma, datos del documento con que se identifique y su domicilio particular, o en su caso, las causas de su negativa a proporcionarlo.
- l) Cuando la notificación se haga por instructivo en términos del segundo párrafo del artículo 137, del Código Fiscal de la Federación, además de lo señalado en los incisos a, b, c, g, h, i y j, también deberá asentarse en el acta lo siguiente:
 - 1. Las características físicas del lugar en que se constituya el notificador-ejecutor.

2. El nombre y datos de identificación o la media filiación de la persona o personas que se encuentren en el domicilio, o de los vecinos, que se nieguen a recibir la notificación.
 3. La mención expresa de haber existido negativa a recibir la notificación y de realizarse por instructivo.
 4. La ubicación del lugar visible en que se fije la notificación.
- m) De toda diligencia realizada se entregará un ejemplar con firmas autógrafas a la persona con quien se entienda la diligencia. Tratándose del documento determinante se podrá entregar un ejemplar autógrafo o certificado, lo que se asentará en el acta respectiva.
- n) De no haberse localizado al contribuyente o su representante legal en el domicilio en que debe realizarse la notificación, por así señalarlo de forma expresa quien atienda la diligencia, se dejará citatorio que deberá contener, además de los requisitos señalados, la hora del día hábil siguiente en que el contribuyente o su representante legal deberá esperar al personal actuante, así como el tipo de notificación que se pretende realizar.

Atendiendo al primer párrafo del artículo 13, del Código, y considerando que una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez, no será requisito indispensable señalar además de la hora de conclusión la hora de entrega de la notificación, requisito que solo será indispensable tratándose de aquellas realizadas al amparo de una habilitación de días y/u horas inhábiles.

La utilización de formatos impresos para ser llenados por el notificador-ejecutor para citar al contribuyente o su representante legal, realizar las notificaciones o ejecutar los actos administrativos, serán válidos siempre y cuando contengan todos los requisitos exigidos, y no contengan preimpresos datos que sólo puedan verificarse en el domicilio o durante el desarrollo de la diligencia.

Si durante el desarrollo de la diligencia se encontrase o hiciera acto de presencia alguna persona distinta de quien atiende la notificación, del contribuyente o su representante legal, e impidiere o tratase de impedir el desarrollo de la misma, o asesore o instigue a cualquiera de los señalados para que no reciban la notificación o se opongan a ella, le requerirán que se abstenga de intervenir o que abandone el domicilio, de lo contrario se solicitará el apoyo de la fuerza pública para evitar la obstrucción de la diligencia. De ser designado como testigo solo se le permitirá a presenciar el acto pero no tendrá derecho a intervenir, y las manifestaciones que realice sobre el acto a notificar no serán tomadas en cuenta.

Artículo 5.- Cuando al pretender realizar alguna notificación hubiera algún impedimento jurídico o material para llevarla a cabo, se harán constar todos los pormenores acontecidos durante la diligencia que permitan conocer las características de modo, lugar y tiempo.

Para lo señalado en el párrafo anterior, deberán emplearse los medios necesarios que permitan crear convicción sobre lo manifestado en las actas correspondientes, tales como: persona o personas que fueron cuestionadas y su relación con el lugar

o personas buscadas, características físicas del inmueble, datos de la persona que ocupa el inmueble, o si este se encuentra desocupado, abandonado, etc.

De emplearse cualquiera de los medios tecnológicos que permitan obtener, datos, fotos o video, la anexión al acta respectiva de estos o de sus impresiones será prueba de haberse constituido legalmente en dicho lugar.

Artículo 6.- Cuando por la falta de pago u otorgamiento de la garantía del interés fiscal sea necesario requerir de pago, el notificador-ejecutor:

- a) Deberá contar con el mandamiento de ejecución debidamente fundado y motivado que contenga los datos del crédito o créditos fiscales a ejecutar, así como su fecha de notificación.
- b) Asentará la mención de haberse hecho del ejecutado el derecho de designar testigos y su aceptación o negativa de hacer uso de ese derecho.
- c) Hará saber al ejecutado los datos del adeudo que se le requiere de pago, y el plazo que tiene para acreditar haberlo pagado o garantizado, o exhibir el documento en que se conceda la suspensión de la ejecución del acto que se pretenda exigir, apercibiéndolo de trabar embargo sobre bienes propiedad del deudor de no acreditarlo.

Dicho acreditamiento deberá hacerse en el acto de la diligencia, o en el término de seis días si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las

declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I, del artículo 41, del Código.

- d) Otorgará al ejecutado el uso de la palabra para manifestar lo que a su derecho convenga, que deberá asentar en el acta correspondiente, siempre que no se trate de ofensas, injurias o cuestiones que no tengan relación con el acto que se realiza.

Artículo 7.- De haberse realizado el requerimiento y no acreditarse el pago, la garantía o existencia de suspensión, en el acto de la diligencia o en el término de seis días según corresponda, se procederá a trabar embargo sobre bienes suficientes propiedad del deudor, observándose las siguientes reglas:

- a) Se hará del conocimiento del ejecutado el derecho para designar los bienes sobre los cuales deba trabarse embargo, sujetándose al orden establecido por el artículo 155 del Código; apercibido que de no ser así el ejecutor los designará.
- b) Señalarse la cantidad y tipo de bien que se embarga, realizar su descripción, que deberá contener las características mínimas para su fácil identificación.
- c) La suficiencia o no del bien o bienes que se embarguen. En caso de insuficiencia la causa para no embargar bienes suficientes.
- d) La mención de declararlos formalmente embargados y el domicilio para su guarda.
- e) El nombre, datos de la identificación y domicilio particular del depositario.

- f) Si el cargo de depositario se desempeñará gratuita u onerosamente. De no asentarse dicha circunstancia, se entenderá que el cargo se desarrollará de forma gratuita.
- g) El ejecutor está obligado a extraer los bienes si la persona designada como depositario se niega a firmar aceptando el cargo.
- h) El plazo que tiene el depositario para entregar los bienes a la autoridad exactora, debiendo señalar el domicilio en que se encuentren sus oficinas.
- i) El depositario será apercibido de las penas y sanciones que se establecen para los depositarios infieles, conforme al artículo 112 del Código.
- j) Cuando se trate de aeronaves, embarcaciones, inmuebles o negociaciones, se solicitará al ejecutado informar bajo protesta de decir verdad sobre la existencia de embargos o gravámenes anteriores sobre los bienes, si existe copropiedad o se encuentran en sociedad conyugal.

De trabarse embargo sobre:

I. Bienes muebles:

- a) Se requerirá la entrega de la documentación que acredite la propiedad de los bienes.
- b) Las condiciones físicas en que se encuentren.
- c) Si se verificó o no su funcionamiento.

- d) En alhajas, relojes, metales y piedras preciosas, así como obras de arte, se hará constar si su autenticidad fue o no verificada, quedando en su caso, sujeta a la certificación correspondiente.
- e) Cuando el bien o bienes sean extraídos, se requerirá para que el contribuyente o representante legal acudan dentro del término de los seis días siguientes a la realización de la diligencia, al domicilio de la autoridad exactora, para fijar de común acuerdo el valor que servirá de base para su enajenación.
- f) De no llevarse a cabo su extracción, se hará del conocimiento del depositario que cuenta con un plazo de veinticuatro horas para entregar los bienes a la oficina ejecutora, tratándose de dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, y de cinco días tratándose de los demás bienes.
- g) Cuando se traben embargo sobre acciones, aeronaves y embarcaciones, se inscribirá el embargo en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio a efecto que no se permita movimiento alguno sobre dichos bienes o acciones. Las acciones serán sujetas del mismo trato en el remate que los demás bienes muebles. Sin embargo, desde el momento que se realice el embargo se podrá requerir a quien las expidió, abstenerse de entregar al embargado cantidad alguna derivada de la titularidad de los documentos, cuyos derechos y beneficios serán entregados a la oficina ejecutora, bajo el apercibimiento de doble pago de no hacerlo así.
- h) Si se embargasen semovientes, se solicitará a la autoridad ganadera local su apoyo para su guarda, alimentación y enajenación.
- i) De embargarse créditos o cuentas por cobrar, deberá notificarse a los acreedores del ejecutado para que hagan el pago de los importes

correspondientes ante la autoridad ejecutora, apercibiéndolos de doble pago en caso de desobediencia.

II. Bienes inmuebles:

a) Se deberán obtener las características que permitan su adecuada identificación, tales como medidas, colindancias y superficie, además de su ubicación. Para ello deberá requerirse la exhibición de la escritura pública en que conste la propiedad del inmueble, solicitando la entrega de una copia.

La negativa a entregar la información o documentación señalada, no restará validez al embargo.

b) A efecto de inscribir el embargo en el Registro Público de la Propiedad, se señalarán los datos de inscripción del bien.

c) Cuando de la escritura pública se desprenda que se trata de lotes o terrenos, se deberá especificar si existen o no edificaciones en los mismos, señalándose que cualquier construcción o edificación que sobre ellos se encuentre, o se realice con posterioridad, formará parte del embargo.

d) Se informará al depositario designado, que tiene la obligación de informar cualquier cambio notorio en los bienes, así como de su ocupación si se encontrase desocupado. No será exigible esta obligación si el inmueble se ubica fuera de la localidad de residencia del depositario.

III. Negociaciones:

- a) Se requerirá la escritura pública en que conste la constitución de la sociedad, que deberá contar con los datos de inscripción ante el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- b) Se embargará bajo mención de hacerlo con todo lo que de hecho y por derecho le corresponde.
- c) Deberá requerirse la documentación que permita conocer la situación jurídica, económica, financiera, bancaria, bursátil y laboral de la negociación, solicitando esencialmente el inventario de activos fijos, así como últimos estados financieros. De no ser proporcionada, el ejecutor levantará inventario de los activos que se localicen en el domicilio y dará cuenta de la negativa al jefe de la oficina exactora para que le sea requerida al deudor.
- d) El depositario tendrá carácter de interventor con cargo a la caja o de interventor administrador, lo cual se hará de su conocimiento en el momento de designarlo, a quien se informará de sus obligaciones y facultades en el acto de la diligencia o mediante oficio emitido con posterioridad.

Las mismas reglas aplicarán cuando se realicen diligencias de ampliación de embargo, al igual que cuando se trabe el embargo en la vía administrativa señalado por el artículo 141, fracción V, del Código, en cuyo caso además se requerirá previamente la exhibición del formulario con que se acredite el pago de los gastos de ejecución y la entrega de una copia.

Artículo 8.- De no haberse realizado la extracción de los bienes, y habiendo transcurrido el término de 24 horas tratándose de dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, y de cinco días tratándose de los demás bienes, se emitirá la orden para remover al depositario de su cargo, a efecto de que los bienes queden bajo la guarda y custodia de la autoridad ejecutora o de la persona que esta considere conveniente, y además de observarse las formalidades establecidas en el artículo 4 de este acuerdo, se procederá como sigue:

- a) Hará del conocimiento del ejecutado el derecho de designar testigos y su aceptación o negativa para hacer uso de ese derecho.
- b) Se requerirá al depositario la entrega de los bienes dejados bajo su guarda y custodia, para que sean trasladados al almacén de la autoridad o entregarlos al nuevo depositario.
- c) Los bienes deberán ser cotejados con la descripción que de ellos se haya hecho en el acta de embargo respectiva, así como las condiciones en que se encuentren. Cualquier inconsistencia deberá ser asentada en el acta correspondiente, para que de ser procedente se gestione la responsabilidad que pudiese existir.
- d) El nuevo depositario después de verificar las características y estado de los bienes, firmará aceptando el cargo y protestará desempeñarlo fielmente, apercibiéndolo de las penas para los depositarios infieles señaladas por el artículo 112 del Código.
- e) De presentarse alguna negativa o impedimento para llevar a cabo la remoción del depositario y en su caso extracción de los bienes, se apercibirá a quien

realice los actos tendientes a evitar la realización de la diligencia, de gestionar su responsabilidad en términos del artículo mencionado, en caso de que su conducta encuadre en lo dispuesto por dicho dispositivo legal.

- f) En caso de que el domicilio en que debieran localizarse los bienes haya sido desocupado sin dar aviso a la autoridad correspondiente, o se encuentre deshabitado, se hará constar en el acta si es o no posible tener a la vista bienes buscados, o si resulta evidente que estén o no, asentando todos los pormenores que puedan permitir determinar la existencia de incumplimiento en el desempeño del cargo del depositario.

En este caso, de contar con el domicilio particular del depositario se intentará localizarlo en dicho domicilio, para requerirle la entrega de los bienes, de no ser localizado o no entregarlos, se presentará la querrela ante la autoridad competente por la posible comisión del delito de depositaria infiel.

Artículo 9.- Los actos administrativos correspondientes al remate se realizarán en los términos establecidos en la sección IV, del Capítulo III, del Título V.

Artículo 10.- Cuando al pretender realizar la notificación o ejecución de los actos administrativos, exista alguno de los supuestos contemplados por el artículo 134, fracción III, en relación con el 110, fracción V, del Código, se deberá hacer constar en el documento en que se ordene su notificación por estrados:

- a) El nombre de la autoridad que ordena la práctica de la diligencia.
- b) El lugar y fecha de emisión.

- c) Los datos de la resolución tales como:
 - 4. Autoridad emisora de la resolución.
 - 5. Número y fecha de la resolución.
 - 6. Nombre y domicilio registrado del contribuyente.
 - 7. Número de crédito, importe y concepto, cuando sea procedente.
- d) La fecha de los informes rendidos por dos notificadores-ejecutores distintos, en que conste el motivo que haya impedido realizar la diligencia en forma personal.
- e) El precepto del Código que contemple el supuesto legal para la notificación por estrados, que deberá coincidir con lo asentado en los informes rendido por los ejecutores.
- f) El lugar en que se realizará la notificación, que puede ser en la página electrónica de la autoridad ejecutora o en los estrados de la misma. La notificación podrá ser realizada por ambos medios si lo considera conveniente el jefe de la oficina.
- g) El periodo de publicación de la notificación, que será de quince días hábiles, así como la fecha que deberá tenerse por notificada.
- h) Junto con el documento que ordene la notificación por estrados deberá publicarse la resolución que se pretenda notificar.
- i) Transcurrido el plazo de publicación, deberá elaborarse la constancia correspondiente en que se señale:
 - 1. El nombre, cargo y firma del funcionario competente, así como la fundamentación que le otorgue dicha competencia.

2. La fecha en que se colocó y retiró la notificación de los estrados de la oficina ejecutora, o del tiempo que permaneció publicada en la página electrónica de la autoridad.
3. La fecha en que se tiene por notificada la resolución.
4. La fecha de elaboración de la constancia.
5. El nombre del contribuyente y número de crédito o resolución que se haya notificado.

Artículo 11.- Son diligencias relativas al procedimiento administrativo de ejecución, entre otras, las siguientes:

- a) El requerimiento de pago.
- b) El embargo.
- c) La ampliación de embargo.
- d) El requerimiento de entrega de bienes.
- e) La remoción de depositario.
- f) El documento en que se den a conocer obligaciones y facultades a los interventores de las negociaciones, así como todos aquellos relacionados con la intervención.
- g) La comunicación de designación de perito.
- h) La notificación de avalúo.
- i) El requerimiento de entrega de documentación relacionada con los bienes embargados y/o subastados.

- j) El requerimiento para comparecer a la firma de escritura señalada por el segundo párrafo del artículo 186 del Código.
- k) La orden de desocupación de inmuebles.
- l) Las demás que complementen cualquiera de los actos descritos por el capítulo III, del Título V, del Código.

Transitorios

Artículo Primero.- El presente Acuerdo entrará en vigor a partir del día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Artículo Segundo.- Las disposiciones contenidas en este Acuerdo no eximen de observar íntegramente las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación vigente, al momento de su aplicación.

México, D.F. a .- El Ciudadano Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Felipe de Jesús Calderón Hinojosa.- El Secretario de Hacienda y Crédito Público, Agustín Carstens Carstens.- El Director General del Instituto Mexicano del Seguro Social, Juan Francisco Molinar Horcasitas.- Rúbricas.

CONCLUSIONES

Primera.- La relación jurídico-tributaria debe regirse por disposiciones legales que contemplen todos los aspectos que le son inherentes, y deben contarse con normas que no den margen a ser sujetas de interpretación subjetiva.

Segunda.- Entre mayor precisión exista en la regulación de los procedimientos, menor será la discrecionalidad de quien aplica la norma, sea la autoridad administrativa, la jurisdiccional o el propio particular, puesto que al existir una manera concreta de validar que se reúnan los requisitos exigidos por las disposiciones legales, menor será la posibilidad de que la autoridad actúe fuera de ellos y menor será el riesgo de que el trabajo realizado sea infructuoso al no exigírsele requisitos no establecidos expresamente por la ley, que de acuerdo con el criterio del juzgador puedan o deban entenderse implícitos en los textos legales, cuando no lo señalen de manera expresa.

Tercera.- Se debe evitar que se obstaculice el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución por vicios de forma, ya que los de fondo son cuestiones que en cada caso particular varían dado que inciden directamente en el origen de la obligación fiscal; en tanto los formales deben eliminarse por ser cuestiones que de no contener sus requisitos esenciales están sujetas a reponerse, con el riesgo de perder la posibilidad de lograr su objetivo por el transcurso del tiempo.

Cuarta.- La finalidad en la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución debe ser obtener el cumplimiento de aquellos deudores omisos, y deben existir mayores exigencias para quienes buscan utilizar la carencia de normas adecuadas en perjuicio de las finanzas públicas y por consiguiente de la sociedad.

Quinta.- Tal como existe un control de la legalidad y constitucionalidad en los actos de la autoridad, también debe existir un límite para quienes utilizan artificiosamente los medios de defensa para no cumplir con sus obligaciones fiscales, aún cuando la litis de fondo de las controversias haya sido resuelta a favor de la autoridad.

Sexta.- No deben permitirse prácticas carentes de ética y poco honestas en beneficio de unos cuantos, y tampoco que aquellos que cumplen o tratan de cumplir oportunamente se vean tentados a utilizar ese tipo de recursos ante la impotencia de ver que no existen consecuencias para quienes actúan con dolo o mala fe en claro daño a la sociedad.

Séptima.- El perfeccionamiento constante del marco legal aplicable, puede evitar que la autoridad se conduzca de forma arbitraria al tener debidamente delimitado su actuar en cada procedimiento que aplique, y reducir e incluso eliminar la impunidad de quienes no cumplan oportunamente con sus obligaciones fiscales.

Octava.- Es necesario que la regulación específica del procedimiento administrativo de ejecución sea perfectible, complementándolo con disposiciones

legales sustantivas que le permitan ser efectivo, evitando trabajo y gastos innecesarios, que se muestre como ha sido concebido: un procedimiento emanado del poder del Estado, que no solo busque, sino que logre el cumplimiento de las obligaciones fiscales no satisfechas.

Novena.- La eficiencia en la aplicación de los procedimientos administrativos genera confianza en la sociedad y otorga una mayor presencia en las actuaciones del Estado.

Décima.- El establecimiento de la regulación propuesta reduce los márgenes de discrecionalidad en la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución y permite lograr uniformidad en la actuación de los organismos fiscales autónomos, otorgando mayor certidumbre jurídica al particular.

BIBLIOGRAFÍA

ARMIENTA HERNÁNDEZ, Gonzálo, "Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos", 6a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2002.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho Fiscal", 16a. Edición, Editorial Themis, México, 2003.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Derecho Constitucional Mexicano", 16a. Edición, México, 2003.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "El juicio de Amparo" 19a. edición, Editorial Porrúa, México, 1983.

CARPIZO, Jorge, "Estudios Constitucionales", 8a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2003.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho Fiscal Constitucional", 4a. Edición, Oxford, México, 2002.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho Fiscal II", 1a. Edición, IURE Editores, México, 2001.

CASTRO, Juventino V., "Garantías y Amparo", 12a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2002.

CURIEL VILLASEÑOR, Omar, "Principios de Derecho Tributario", 2a. Reimpresión, 1a. Edición, Lima Universitaria, México, 2003.

DE LA CUEVA, Arturo, "Derecho Fiscal", Editorial Porrúa, México, 1999.

DE LA GARZA, Sergio F. "Derecho Financiero Mexicano", 5a. Edición, Porrúa, México, 1973.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", 3a. Edición, Limusa, México, 1993.

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, "Derecho Fiscal", 1a. Edición, McGraw-Hill, México, 2001.

FERNÁNDEZ RUÍZ, Jorge, "Derecho Administrativo", 1a. Edición, McGraw-Hill, México, 1997.

GARCÍA MAYNES, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho" 51a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS DE LA UNAM, "Diccionario Jurídico Mexicano", 8a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1995.

IZQUIERDO MUCINO, Martha Elba, "Garantías Individuales", 1a. Edición, Oxford, México, 2001.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", 9a. Edición, International Thompson Editores, México, 2004.

MARGADANT S., Guillermo F., "Derecho Romano", 26a. Edición, Editorial Esfinge, México, 2005.

MARGAIN MANATOU, Emilio, "Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano", 3a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

MONROY MENDOZA, Luis Gabriel, "Manual del Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa", 1a. Edición, Tax Editores Unidos, México, 2002.

PÉREZ DE LEÓN, Enrique, "Notas de Derecho Constitucional y Administrativo" 13a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1992.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y **ROJAS YÁNEZ**, Jorge, "Derecho Tributario Mexicano", 1a. Edición, México, Trillas, 1991.

RECASENS SICHES, Luis, "Introducción al Estudio del Derecho" 12a. Edición,

Editorial Porrúa, México, 1997.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, "Conceptos de Reforma Fiscal", 1a. Edición, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 2002.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", 2a. Edición, Oxford, México, 1998

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, "Las Garantías Individuales en México, su Interpretación por el Poder Judicial de la Federación", 1a. Edición, Editorial Porrúa, México, 2002.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano", 12a. Edición, Cárdenas Editor, México, 2000.

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, "Introducción al SAT", México, 2002.

TENA RAMÍREZ, Fernando, "Derecho Constitucional Mexicano" 30a. Edición, Editorial Porrúa, México, 1996.

DIRECCIONES ELECTRÓNICAS

www.scjn.gob.mx

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria