

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO



**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS**

**GARANTÍA DE OFICIO DEL CRÉDITO FISCAL Y
SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
DE EJECUCIÓN DURANTE SU IMPUGNACIÓN.**

TESISTA: MIGUEL RAMÍREZ PÉREZ

ASESOR: LICENCIADO EMILIO MARGÁIN BARRAZA

SEPTIEMBRE 2009



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.

ÍNDICE CAPITULAR

CAPÍTULO I	CRÉDITO FISCAL.....	1
CAPITULO II	GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.....	53
CAPITULO III	SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....	73
CAPITULO IV	PROCEDIMIENTO DE GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL DE OFICIO.....	101

ÍNDICE GENERAL

GARANTÍA DE OFICIO DEL CRÉDITO FISCAL Y SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN DURANTE SU IMPUGNACIÓN

AGRADECIMIENTOS

INTRODUCCIÓN..... I

CAPITULO I CRÉDITO FISCAL

A) DEFINICIÓN LEGAL ¡Error! Marcador no definido.

1) Elementos que lo integran..... ¡Error! Marcador no definido.

a) Sujetos autorizados para percibir un crédito fiscal... ¡Error! Marcador no definido.

b) Conceptos. ¡Error! Marcador no definido.

• Contribuciones ¡Error! Marcador no definido.

• Aprovechamientos..... ¡Error! Marcador no definido.

• Accesorios..... ¡Error! Marcador no definido.

• Cantidades que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de los servidores públicos así como de los particulares..... ¡Error! Marcador no definido.

• Aquellos que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena ¡Error! Marcador no definido.

B) Exigibilidad del crédito fiscal..... ¡Error! Marcador no definido.

1) Exigibilidad de la obligación civil ¡Error! Marcador no definido.

2) Exigibilidad de la obligación fiscal ¡Error! Marcador no definido.

3) Exigibilidad del crédito fiscal..... ¡Error! Marcador no definido.

CAPÍTULO II GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

- A) Concepto ¡Error! Marcador no definido.
- B) Formas de garantía ¡Error! Marcador no definido.
- 1) Depósito en dinero ¡Error! Marcador no definido.
 - 2) Prenda o hipoteca ¡Error! Marcador no definido.
 - 3) Fianza..... ¡Error! Marcador no definido.
 - 4) Obligación solidaria ¡Error! Marcador no definido.
 - 5) Embargo en vía administrativa. ¡Error! Marcador no definido.
 - 6) Mediante títulos valor o cartera de créditos ¡Error! Marcador no definido.
- C) Procedimientos para la garantía del interés fiscal. ¡Error! Marcador no definido.
- 1) Código Fiscal de la Federación. ¡Error! Marcador no definido.
 - 2) Ley del Seguro Social. ¡Error! Marcador no definido.
 - 3) Ley del INFONAVIT..... ¡Error! Marcador no definido.
 - 4) Ley de Amparo ¡Error! Marcador no definido.
- D) El Embargo Precautorio ¡Error! Marcador no definido.

CAPITULO III SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

- A) En la vía administrativa ¡Error! Marcador no definido.
- 1) Código Fiscal de la Federación ¡Error! Marcador no definido.
 - 2) Ley del Seguro Social. ¡Error! Marcador no definido.
 - 3) Ley del INFONAVIT..... ¡Error! Marcador no definido.
- B) Dentro del proceso. ¡Error! Marcador no definido.
- 1) Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo .. ¡Error! Marcador no definido.
 - a) Incidente de Suspensión ¡Error! Marcador no definido.
 - b) Medida cautelar ¡Error! Marcador no definido.

2) Ley de Amparo ¡Error! Marcador no definido.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO DE GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL DE OFICIO.

A) Inicio del procedimiento ¡Error! Marcador no definido.

B) Garantía del interés fiscal. ¡Error! Marcador no definido.

1) Depositario de los bienes ¡Error! Marcador no definido.

2) Gastos por la realización de la garantía del interés fiscal de oficio. ¡Error!
Marcador no definido.

C) Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. ¡Error! Marcador no definido.

D) Reformas al Código Fiscal de la Federación consistente en la adición
de artículos que establezcan las reglas para la garantía del interés fiscal
de oficio. ¡Error! Marcador no definido.

CONCLUSIONES ¡Error! Marcador no definido.

BIBLIOGRAFÍA ¡Error! Marcador no definido.

I N T R O D U C C I Ó N

Todo Estado en la actualidad requiere de recursos económicos que le sean suficientes para el establecimiento y manutención de entes públicos creados con el objeto de alcanzar el mejoramiento de la calidad de vida de sus habitantes, así como el desarrollo del Estado en general, de tal forma que necesita de la aportación económica de sus pobladores, imponiéndoles la obligación de contribuir al gasto público.

Para obtener el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, el Estado mediante los entes públicos facultados para determinar y recaudar las cantidades que por ley están obligados a pagar los contribuyentes, fincan créditos fiscales, los cuales pueden ser impugnados por los particulares mediante el ejercicio de los medios legales establecidos para ello, sin embargo mientras se substancian los medios de defensa, se debe suspender el cobro coactivo del crédito fiscal, para esto, el particular debe garantizar el interés fiscal, es decir, debe garantizar tanto el crédito fiscal como sus accesorios generados como aquellos que se generen dentro de los doce meses siguientes, a través de las formas que al efecto se establecen en el Código Fiscal de la Federación, con el objeto de evitar que el particular realice maniobras tendientes a evadir el pago.

En ocasiones, ya sea que por olvido, descuido, negligencia o imposibilidad, el particular no garantiza el interés fiscal y por consiguiente la autoridad procede a requerir el cobro coactivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución, aún cuando no sea exigible el crédito fiscal, pudiendo ocasionar severos daños económicos al contribuyente que ha impugnado en tiempo y forma el crédito fiscal.

Además, cuando el monto del crédito fiscal excede la capacidad económica del contribuyente, en su intento de garantizar el interés fiscal puede sufrir daños equiparables a la ejecución del cobro coactivo del crédito lacerando su fuente de ingresos que pueden desembocar en su destrucción.

Ante esta problemática, es necesaria la creación de un procedimiento que de manera oficiosa sea llevada a cabo por la autoridad fiscal para garantizar el interés fiscal, la cual permita, por un lado, asegurarle a la autoridad fiscal que de resultar legal el crédito fiscal pueda cobrar el monto que lo conforma junto con sus accesorios y por el otro, que el particular cuente con una herramienta más para garantizar el interés fiscal que le permita continuar con su actividad económica, permitiéndole la obtención de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, hasta en tanto no sea exigible el crédito fiscal.

Para ello se ha revisado la normatividad referente a las formas de garantizar el interés fiscal así como la referente a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, en la que se ha observado que es posible que la autoridad recaudadora lleve a cabo un Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio con el cual se asegura el interés fiscal, asimismo permite al contribuyente continuar con su actividad económica aun cuando el crédito fiscal exceda de su capacidad económica, por consiguiente obtiene la suspensión del procedimiento económico coactivo, manteniéndose así un equilibrio entre el Estado y los contribuyentes mientras se resuelve la legalidad del crédito fiscal impugnado.

GARANTÍA DE OFICIO DEL

CRÉDITO FISCAL Y

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO

ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

DURANTE SU IMPUGNACIÓN.

CAPITULO I

CRÉDITO FISCAL

En el diccionario de la Real Academia Española se define etimológicamente al crédito como “Crédito. (Del lat. Creditum) m. Cantidad de dinero o cosa equivalente, que alguien debe a una persona o entidad, y que el acreedor tiene derecho a exigir o cobrar”¹ en esta definición se observa la existencia tanto de un sujeto activo como un sujeto pasivo que se encuentran vinculados por una obligación determinada, de tal manera que, la parte activa en un momento dado tiene el derecho a obtener lo debido de manera coactiva del sujeto pasivo.

Por otra parte, con relación al crédito de naturaleza fiscal, el autor Sánchez Piña señala que es “la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas”² para el letrado Gregorio Sánchez León se llama crédito fiscal aquello que surge “cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida”³ al respecto, los autores J. Dionisio Kaye y Christian Kaye señalan que “si un individuo lleva a cabo un hecho o un acto que identifique lo que establece la ley tributaria, entonces ha generado un crédito fiscal, en otras palabras, la actividad que desarrolla el causante está gravada con una determinada contribución y por tanto, está obligado a pagarlo, y eso que debe al Estado es el ‘CRÉDITO FISCAL’ lo que debe pagar al fisco es el crédito fiscal”⁴; por consiguiente, el crédito de naturaleza fiscal es aquel generado por la realización de una conducta gravada por la norma tributaria y la cual ya se encuentra determinada en cantidad líquida.

¹ Real Academia Española. Diccionario de la lengua española , 22ª edición, Tomo II, Ed. Escalpe, España 2001, p. 1603.

² SÁNCHEZ Piña. Nociones de Derecho Fiscal, 8ª edición, Ed. PAC, México, 2004, p. 57.

³ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Tomo I, Ed. Cárdenas, México, 2003, p. 344

⁴ KAYE, J Dionisio y Christian Kaye Trueba. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, Ed. Themis, México, 2003, p. 43

A) DEFINICIÓN LEGAL

La definición de crédito fiscal se encuentra específicamente en el primer párrafo del artículo cuarto del Código Fiscal de la Federación, quedando expresado de la siguiente manera:

“Artículo 4o.- Son créditos fiscales los 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 que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

Como es de apreciar, esta definición contiene diversos elementos, los cuales son necesarios separar, para así tener los límites básicos de lo que se entiende por crédito fiscal.

1) Elementos que lo integran.

a) Sujetos autorizados para percibir un crédito fiscal.

Partiendo de la obligación contenida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que consiste en que todos los mexicanos deben “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.”⁵ De esta expresión se tiene tanto al sujeto activo como el pasivo en donde existe una relación de supra a subordinación puesto que el Estado impone a los habitantes del país el deber de aportar parte de su riqueza o ganancias a fin de que los entes que conforman al Estado puedan realizar sus funciones públicas, de tal manera, tenemos que el sujeto activo es la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los

⁵ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2009

Municipios, este sujeto activo tiene, como en toda relación jurídica, la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por las normas jurídicas, pero en materia tributaria la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones no es discrecional como en el Derecho Privado si no que además de ser una facultad es una obligación de hacer efectivo el crédito fiscal puesto que es de interés público y en toda regulación tributaria el objetivo principal es la obtención de recursos económicos que requiere el Estado para hacer frente al gasto público; además, la autoridad debe conducirse conforme las facultades que la ley le atribuye sin que pueda rehusarse a su cumplimiento; ello es así debido a que en la fracción I del artículo 8 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos se establece lo siguiente:

“Artículo 8.- Todo servidor público tendrá las siguientes obligaciones:

I.- Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión;”⁶

Pues bien, como es de apreciarse, los funcionarios públicos que laboran para los órganos con atribuciones de autoridad fiscal no pueden renunciar a la facultad que tiene ese ente público, por tanto, tienen la obligación de determinar y cobrar los montos que salgan a favor de la Federación o del Organismo Fiscal Autónomo para el cual laboren.

Lo mismo sucede con los demás sujetos activos señalados por el citado artículo 31 Constitucional que son las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios, con la salvedad de que éstos últimos no pueden establecer contribuciones y sólo pueden administrar de manera libre su hacienda, la que estará conformada de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, tal y

⁶ Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, México, 2009.

como lo señala, el artículo 115 fracción IV de la Constitución, entonces tenemos la regla general consistente en que la Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios son acreedores de créditos fiscales. Sin embargo, esta regla tiene sus excepciones, puesto que, existe en nuestra legislación sujetos con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, que pueden ser sujetos de la relación jurídico-tributaria, siendo estos los organismos fiscales autónomos, tal es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), ya que conforme a su normatividad jurídica respectiva tienen facultad para determinar el adeudo por concepto de contribuciones, dar las bases para su liquidación y efectuar el procedimiento administrativo de ejecución por sí mismos y en el caso del INFONAVIT lo podrá hacer también a través de las oficinas federales de hacienda, por lo que toca al Instituto Mexicano del Seguro Social se regula en los artículos 271 y 291 de la Ley del Seguro Social y para el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en el artículo 30 de su ley respectiva.

Por tanto, es de concluirse que tienen derecho a percibir un crédito fiscal la Federación, las Entidades Federativas; el Distrito Federal, los Municipios y los entes con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado catalogados como organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

b) Conceptos.

El crédito fiscal está constituido por varios conceptos, los cuales serán considerados en términos legales con el fin de no adentrar el tema a la extensa doctrina que al respecto existe y de esa manera no distraer el tema principal del presente trabajo.

- **Contribuciones**

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 2 del Código Tributario señala la clasificación de las contribuciones, como enseguida se muestra:

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.⁷

⁷ Código Fiscal de la Federación ob.cit.

En relación con los **IMPUESTOS**, estos son establecidos y recaudados con el objeto de cumplir con los servicios públicos como la impartición de justicia, la defensa nacional, sanidad y seguridad pública, entre otros, de tal manera que sea un medio de distribución efectiva de la riqueza para que todos los habitantes se beneficien con los servicios públicos.

Los impuestos, para poder ser recaudados por el Estado deben estar establecidos en la ley, tal y como señala el citado artículo 31 fracción IV de la Constitución, ya que, en este artículo se establece como obligación el contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa, añadiendo que deben ser conforme se establezca en la ley.

Además en la fracción VII del artículo 73 de la Carta Magna se establece que el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto, pero esta imposición se hace mediante el procedimiento establecido en el Título Tercero, Capítulo Segundo, Sección II de la Constitución el cual corresponde al Proceso Legislativo.

Sin embargo, en el artículo 131 segundo párrafo se permite que el titular del Poder Ejecutivo sea facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras cuando lo estime urgente a fin de regular el comercio exterior, la economía y la estabilidad de la producción nacional o cualquier otro propósito que beneficie al país, pero el uso de esta facultad se encuentra sometida a la aprobación del Congreso de la Unión cuando el Ejecutivo Federal le envíe el Presupuesto Fiscal de cada año, siendo entonces cuando se aprueba o no el uso dado a dicha facultad.

Por otra parte, la fracción I del citado artículo 2 del Código Fiscal de la Federación define a los impuestos como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o

de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo”, surgiendo la obligación de los contribuyentes al pago de los mismos cuando “se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista” en la ley. Dicha obligatoriedad en principio proviene tanto del multicitado artículo 31 fracción IV de la Constitución en donde se señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, como del artículo 6 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación y al respecto, el maestro Emilio Margáin Manautou expresa que “la obligación de cubrir un impuesto deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”⁸ de tal manera que la obligación de pagar el impuesto surge al momento de efectuar el acto o hecho que este gravado por la norma tributaria, con el fin de dotar al Estado de los medios suficientes para que sean satisfechas las necesidades públicas o sociales que estén a su cargo.

Ahora bien, como ya se indicó en renglones anteriores el legislador tiene la facultad constitucional de crear normas legales de carácter tributario mediante las cuales se materializa la obligación de contribuir al gasto público, pero ¿Será posible que el legislador en uso de sus facultades puede fijar de manera libre las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público? La respuesta a esta interrogante la encontramos en la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su multicitada fracción IV del artículo 31 en donde se establece que la obligación de contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Distrito Federal o de la Entidad Federativa y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; de tal forma que la facultad legislativa del Congreso de la Unión se encuentra restringida al principio de proporcionalidad y equidad de las contribuciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos del tributo deben de contribuir al gasto público

⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 17ª edición, Ed. Porrúa, México, 2004. p. 69

en función de su capacidad económica particular, de tal forma que aporten una parte adecuada de sus ingresos, por consiguiente, el que tenga mayores ingresos económicos aporte más al gasto público que quien los obtienen en menor cantidad; mientras que por equidad sostiene que es la situación de igualdad que debe prevalecer entre los contribuyentes de un mismo impuesto frente a la norma jurídica que lo establece y regula, salvo las variaciones en la cantidad a tributar con el fin de respetar el principio de proporcionalidad; ello es visible en la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima época, volúmenes 187-192 primera parte, pagina 113 transcribiéndose como sigue:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de

un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.⁹

Como es de observarse el Poder legislativo tiene limitaciones para imponer cargas fiscales a los particulares, puesto que la fuente de imposición fiscal constituye la mayor cantidad de ingresos del Estado y ésta depende del patrimonio del contribuyente, de los ingresos provenientes de los productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la relación entre éstos, por lo que se debe buscar preservar o evitar la destrucción de dicha fuente; lo contrario equivale a la destrucción del sistema económico del país y su consecuencia sería la destrucción del Estado debido a que ya no tendría recursos para cubrir el gasto público para cumplir con sus fines públicos.

Por último, el impuesto además de cumplir con el principio de proporcionalidad y equidad, en términos de los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Federal debe de estar destinado a cubrir el gasto público presupuestado, por tanto para que se cumpla con este requisito fundamental el impuesto debe de estar contemplado en la ley de ingresos como también en el presupuesto de egresos de la Federación; al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de una tesis aislada emitida por su Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXVI, Quinta Época, pagina 648 establece lo siguiente:

⁹ Genealogía: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, página 190. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 275, página 276.

“IMPUESTOS, DESTINO DE LOS, EN RELACIÓN CON LOS OBLIGADOS A PAGARLOS.

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto, requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional; segundo, que sea equitativo, y tercero, que se destine a pago de los gastos públicos. Si faltan todos o uno de esos requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución, ya que ésta no concedió una facultad omnímoda para establecer las exacciones que, a juicio del Estado, fueren convenientes, sino una facultad limitada por esos tres requisitos.”

Avanzando con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en la fracción II y en el penúltimo párrafo se define a las **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL** como:

“II. ... las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

II-IV...

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

Estas aportaciones tienen la finalidad de garantizar la salud, asistencia médica, protección de los medios de subsistencia, los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que al cumplirse los requisitos legales será garantizada por el Estado¹⁰; pero no hay que olvidar que además de estos fines existen los relacionados con la habitación como

¹⁰ Artículo 2 de la Ley del Seguro Social, México, 2009.

es el caso de la adquisición de habitaciones cómodas e higiénicas, su construcción, ampliación o mejoramiento así como el pago de las deudas contraídas por estos conceptos, lo cual se logra mediante un financiamiento que permita a los trabajadores obtener un crédito barato y suficiente.¹¹

En el caso de la Seguridad Social, en principio, tenemos que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 123 apartado “A” fracciones XIV y XXIX se dispone que:

“XIV. Los empresarios serán responsables de los accidentes del trabajo y de las enfermedades profesionales de los trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patronos deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aún en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

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

De tal manera que se establece un sistema de seguridad social para los trabajadores, campesinos, personas que se dedican a un oficio o arte incluyendo a los demás sectores sociales y sus familiares, dicho sistema se regula por la Ley del Seguro Social en donde se crea a un organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propio denominado Instituto Mexicano del Seguro Social quien para cubrir sus gastos y cumplir con las finalidades de la

¹¹ Artículo 3 fracción II de la Ley del Instituto Nacional de Fomento de la Vivienda para los Trabajadores, México, 2009.

Seguridad Social, cobra aportaciones que están constituidas de manera tripartita, es decir, se conforman por cuotas patronales, de los trabajadores y del Estado, además obtiene ingresos por concepto de capitales constitutivos, su actualización y recargos; así como también multas impuestas en términos de ley y los gastos realizados por el Instituto con motivo de inscripciones improcedentes y para facilitar su cobro en el artículo 287 de la ley en comento les da la categoría de crédito fiscal, así mismo, en los artículos 5, 270, 271 y 291 dicha ley le otorga al Instituto Mexicano del Seguro Social el carácter de organismo fiscal autónomo; también, le otorga las facultades necesarias para determinar los créditos; dar las bases para su liquidación y que el mismo Instituto haga efectivo su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo que respecta a la habitación o vivienda en el artículo 123 apartado "A" fracción XII se ordena lo siguiente:

"XII. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones."¹²

En dicho dispositivo constitucional se le obliga a los patrones a proporcionar a sus trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas, sin embargo en dicho artículo los patrones cumplen con su obligación aportando a un fondo nacional de la vivienda para así darle a los trabajadores la posibilidad de obtener financiamientos a bajo costo para que puedan adquirir una vivienda.

¹² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2009.

Ese fondo se regula mediante la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, donde en su artículo 2 se crea el mencionado instituto, el cual en términos del artículo 30 de la Ley del INFONAVIT se le da el carácter de organismo fiscal autónomo, mientras que las aportaciones que deben de hacer los patrones así como los descuentos a los trabajadores para el pago de los abonos de los créditos contraídos por éstos con el Instituto tienen el carácter de crédito fiscal, por lo que se le faculta para determinar los créditos, liquidar su monto así como obtener su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución ya sea por sí mismo o mediante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por último, cabe mencionar que las aportaciones de seguridad social, por poseer la calidad de contribuciones, se deben de ceñir al igual que los impuestos, a los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público ya tratados, con la salvedad de que la proporcionalidad se encuentra matizada, puesto que estas aportaciones tienen un sentido de solidaridad social por lo que al aplicarse el principio de proporcionalidad no solamente se debe de atender la capacidad contributiva del particular si no que también al sentido social y de solidaridad que motivó su creación; ello es visible en la tesis aislada P. LXX/95, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, pagina 74, octubre de 1995 la cual se transcribe a continuación:

“APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD DEBE ATENDERSE A SU NATURALEZA DE CONTRIBUCIÓN PECULIAR.

Esta Suprema Corte de Justicia ha sostenido reiteradamente que para establecer la proporcionalidad de las contribuciones debe atenderse a la naturaleza de cada una operando criterios diferentes respecto de los impuestos, los derechos y otro tipo de gravámenes. Tratándose de aportaciones de seguridad social, debe establecerse que no basta atender al "beneficio obtenido" pues ello

desvirtuaría el propósito de solidaridad social que abrigó la creación del Instituto Mexicano del Seguro Social, con el fin de que se estableciera un sistema de salud y seguridad general que protegiera a las clases económicas más desfavorecidas. La visión que apoyó la existencia del Instituto Mexicano del Seguro Social, no fue impulsada por el liberalismo de corte individualista que caracteriza a otros sistemas, sino dentro del contexto social que identificó a la Constitución de 1917. Lo anterior permite concluir que, para efectos de establecer el criterio que debe regir la proporcionalidad, tratándose de las aportaciones de seguridad social, si bien se debe atender, en un aspecto, a la de los impuestos y, por tanto, tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, debe considerarse básicamente que se trata de una contribución peculiar con un claro sentido social y sustentada en la solidaridad”.¹³

Continuando con las fracciones del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación tocando el turno a su fracción III correspondiente a las **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS** definiéndose como aquellas “establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

El letrado Emilio Margáin Manautou considera que “el estado debe de exigir esta prestación en tratándose de aquellas obras o servicios de interés general que benefician de manera específica a determinadas personas, siempre y cuando no pueda recuperar el costo de la obra o servicio con su sola explotación”¹⁴ de tal manera que si la obra al terminarse genera rendimientos que permitan recuperar la inversión hecha, aunque cause un beneficio directo a determinadas personas por encontrarse cerca de la obra pública, el Estado debe de abstenerse a recaudar la contribución.

¹³ En la sesión privada del cinco de octubre de 1995 la Suprema Corte de Justicia de la Nación en Pleno, por unanimidad de votos, aprobó esta tesis y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia.

¹⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob.cit. p. 113.

Esta figura tributaria se aplica cuando la administración pública realiza la construcción o ampliación de vialidades, parques, jardines, alumbrado público, banquetas y guarniciones, red de agua potable, alcantarillado, etcétera, siempre y cuando se tenga un beneficio directo para particulares identificados y que no sea recuperable la inversión hecha por el Estado.

Esta figura tributaria, como lo señala el maestro Margáin Manautou basándose en Einaudi reúne las características siguientes “a) Tiene un radio de aplicación geográfica, ya que el legislador establece o presume hasta qué área geográfica alcanzan los beneficios de la obra, y b) sirve para aumentar el patrimonio del Estado por cuanto que con lo que se va a recaudar por concepto de esta prestación, se liquidarán, los adeudos que el gobierno tenga con los propietarios de los predios que resultaron afectados por la apertura o ampliación de la nueva calle, y esas nuevas superficies públicas incrementarán el patrimonio de la Hacienda Pública”.¹⁵

Por último, para que esta contribución sea cobrada, se tiene que analizar a quién benefició la obra realizada y en que proporción o si la obra es tan importante que beneficia a la sociedad en general, de ser así, este tributo no se debe cargar a los propietarios del área geográfica aledaña a la obra, si no que el Estado debe de absorber el costo.

Ya para terminar con las contribuciones, en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación en la fracción IV se define a los **DERECHOS** como “las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de

¹⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob.cit. p. 114.

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

Al respecto, el autor Juan Manuel Ortega Maldonado define a los Derechos como “el pago autorizado en la ley que se hace a la Administración Pública en ocasión de la prestación de un servicio público (acto positivo) o por permitir usar o aprovecharse de bienes del dominio público (acto permisivo), que ésta realiza en forma directa e inmediata hacia un particular”¹⁶; mientras que para el autor Narciso Sánchez Gómez son “contribuciones estatuidas en la ley que deben cubrir al Estado las personas físicas y morales que alcancen los beneficios directos o particulares por los servicios públicos que les presta o por usar, disfrutar o disponer de los bienes de dominio público, en los casos y condiciones que así lo marque la legislación respectiva”¹⁷ Mientras que el letrado Margáin Manautou define a los mismos como “la prestación señalada por la ley exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio”.¹⁸

De estas definiciones se deriva que la obligación de pagar la contribución en comento es generada por la recepción de un servicio exclusivo del Estado o por el uso o aprovechamiento de un bien del dominio público de la Nación, de tal forma que la exclusividad del Estado en el servicio o bien constituye un elemento de gran importancia para que se justifique el cobro, puesto que si el servicio pudiese ser prestado por particulares sin necesidad de concesiones entonces la contribución ya no sería un derecho, convirtiéndose así en un precio comercial.

Para la obtención de un servicio público o por usar, disfrutar o disponer de los bienes de dominio público debe mediar la solicitud del particular, por ejemplo se encuentran los servicios que presta la Secretaría de Educación Pública, en

¹⁶ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México 2004. p 78.

¹⁷ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 2ª edición, Ed. Porrúa, México 2001. p 251

¹⁸ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob.cit. p. 108.

materia de registro y ejercicio profesional; el otorgamiento o autorización de transferencia de concesiones para la pesca comercial y la expedición de copias certificadas de documentos¹⁹, sin embargo, existen determinados servicios que son proporcionados por el Estado sin que sean solicitados ya que son de interés general, tal es el caso del servicio de suministro de agua, puesto que es una necesidad básica la obtención del líquido vital, de tal manera que, por un lado, estamos frente a servicios que son de recepción voluntaria porque son prestados por el Estado a solicitud del particular y por el otro, aquellos cuya recepción es obligatoria por ser de interés general.

Ahora bien, los derechos tienen características similares a los impuestos, toda vez que el monto a pagar debe estar establecido en la ley, puesto que el multicitado artículo 2 del Código Fiscal de la Federación los cataloga como contribuciones, por lo tanto, se debe sujetar a lo establecido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional en relación con el artículo 73 fracción VII del mismo ordenamiento, por ende, los derechos se encuentran establecidos en la Ley Federal de Derechos y en las leyes que contienen disposiciones relativas a dicha contribución.

Otra característica similar a los impuestos es que el pago es obligatorio ya que, si el particular ha recibido el beneficio derivado de la obtención del servicio que presta el Estado en sus funciones de derecho público, o por el uso, goce o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, se encuentra obligado a efectuar el pago que se ha establecido en la ley, para facilitar el cobro de los montos generados por concepto de derechos, en el párrafo segundo del artículo 3 de la Ley Federal de Derechos se establece que el pago deberá hacerse previamente a la prestación de los servicios o del uso, goce o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación, excepto, cuando sea expreso que el pago se efectúe posteriormente o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria, en estos últimos casos, cuando el particular es omiso en el

¹⁹ Estos tres ejemplos se obtuvieron de los artículos 185, 191-A fracción I y 5 fracción I de la Ley Federal de Derechos, 2009, respectivamente.

cumplimiento del pago, el Estado puede aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, para obtener el cobro de manera coactiva, previa determinación y liquidación del crédito fiscal.

Asimismo, al igual que los impuestos, los derechos deben respetar los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad contenidos en la multicitada fracción IV del artículo 31 de nuestra Carta Magna, sin embargo, estos principios no operan de igual manera teniendo connotaciones diferentes, para el caso de proporcionalidad en los derechos se debe de tener en cuenta el servicio; de forma tal que el monto de los derechos cobrados tenga relación con el servicio prestado, esto debido a que los servicios públicos son organizados en función del interés general y de manera secundaria el de los particulares; en cuanto al principio de equidad, para que sea cumplido, las cuotas que cobre el Estado a todos aquellos que reciban el mismo servicio se les debe de cobrar de manera fija e igual; este criterio es sostenido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las Jurisprudencias P./J. 2/98 y P./J. 3/98, visibles en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, paginas 41 y 54, enero de 1998 que a la letra dicen:

“DERECHOS POR SERVICIOS. SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD SE RIGEN POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS.

Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación

tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos."

“DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA.

No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3o. los definía como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio", lo que implicó la supresión del vocablo "contraprestación"; debe concluirse que subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución encuentra su hecho generador en la prestación del servicio. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser

correcto tratándose de impuestos, pero no de derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares.”

En cuanto a las cantidades que cobra el Estado por concepto de derechos por uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación, el principio de proporcionalidad es cumplido cuando el monto de la contribución es determinada en función a: 1º el grado de aprovechamiento, el cual es cuantificado en unidades de consumo o de utilización acorde a la naturaleza del bien; 2º el beneficio aproximado que obtiene el usuario; 3º la disponibilidad y 4º el mantenimiento.

Concerniente al principio de equidad tributaria, en este caso, es cumplido cuando las tasas aplicables son fijas e iguales para los particulares que usan, explotan o aprovechan en grado similar un mismo bien de dominio público puesto que el grado de utilización es uniforme, en caso contrario las tasas aplicables deben ser variadas.

Este criterio es sostenido por la Segunda Sala del Tribunal Supremo de la Nación en la Tesis Aislada 2a. CXLIX/2005, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, pagina 844, Febrero 2006 la que se transcribe a continuación:

“DERECHOS POR USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO DE LA NACIÓN. ELEMENTOS PARA DETERMINAR SU PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Tratándose de derechos fiscales por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación, a que se refieren los artículos 2o., fracción IV, del Código Fiscal de la Federación y 1o., párrafo

primero, de la Ley Federal de Derechos, el principio tributario de proporcionalidad no puede apreciarse, como en los impuestos, tomando en cuenta la capacidad contributiva del obligado, pues las actividades de usar o aprovechar dichos bienes no reflejan por sí solas y de modo patente, disponibilidad económica; de ahí que el citado principio constitucional se haga derivar, partiendo del acto de permisión del Estado, del grado de aprovechamiento de los bienes de dominio público, medido en unidades de consumo o de utilización de acuerdo con la naturaleza del bien, así como del beneficio aproximado obtenido por el usuario y, en su caso, de la valoración de su mayor o menor disponibilidad o su reparación o reconstrucción, si se produce un deterioro. Por su parte, el principio de equidad tributaria se cumple, por regla general, cuando las tasas aplicables son fijas e iguales para los gobernados que usan, explotan o aprovechan en similar grado el mismo bien de dominio público, al traducirse en un beneficio uniforme para ellos; o variables, si el grado de utilización del mismo bien es diferente.”

Como último aspecto referente a los derechos tenemos que la parte final de la fracción IV del artículo 2 del Código Federal Tributario en relación con el artículo 2 de la Ley Federal de Derechos se establecen también como sujetos obligados al pago de derechos a los organismos públicos descentralizados cuando en cumplimiento de su objeto para el que fueron creados presten servicios exclusivos del Estado o usen o aprovechen bienes del dominio público de la Nación, debiendo pagar el equivalente del 10% de sus ingresos mensuales totales provenientes de la realización de las actividades propias de su objeto, de tal manera que este tipo de contribuciones es pagado tanto por estos entes públicos por prestar el servicio exclusivo del Estado y también por el particular que obtiene el beneficio.

El maestro Emilio Margáin Manautou²⁰ realiza una comparación entre los impuestos y derechos, diciendo que como características análogas encontramos que las dos son figuras tributarias creadas por la ley y su pago es obligatorio; como sus diferencias esta en primer lugar que los impuestos se usan para cubrir servicios públicos generales indivisibles, mientras que los derechos cubren servicios públicos particulares; como segunda que los impuestos pueden ser a cuota fija, proporcional, progresiva, etc. mientras que los derechos son proporcionales a la extensión del servicio y excepcionalmente de cuota fija; como tercera y última señala que los impuestos se aplican también para satisfacer otros servicios que no son indivisibles, los derechos únicamente para los particulares.

- **Aprovechamientos**

El artículo 3 del Código Fiscal de la Federación define a los aprovechamientos como aquellos “ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

Como su nombre lo dice, el Estado aprovecha los ingresos que obtiene por la realización de sus funciones de Derecho Público distintas a las señaladas en la definición anterior, contenidos en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que se trata de ingresos adicionales cuyo monto es incierto, pero, son utilizados para complementar el gasto público dándole el destino acorde a lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación.

En el artículo 10 de la citada Ley de Ingresos de la Federación se autoriza al Ejecutivo Federal para que a través la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fije o modifique los aprovechamientos que se cobraran en el ejercicio fiscal por la

²⁰MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, ob.cit. p. 110.

prestación de servicios que realice el Estado en ejercicio de sus funciones de derecho público o por usar, gozar, aprovechar o explotar bienes de dominio público de la Federación siempre y cuando no se haya establecido un costo por concepto de derechos o que por cualquier otra causa legal no sea pagado; esa modificación o fijación del costo se establecerá tomando en cuenta criterios de eficiencia económica y saneamiento financiero de los Organismos Públicos que realicen dichos actos.

Específicamente el monto de los aprovechamientos es fijado conforme a lo siguiente:

1.- Si en los países con que México tiene vínculos comerciales se autoriza el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes o se prestan servicios de características similares a los que México proporcione, el costo se fijará considerando el cobro que se realice por ellos.

2.- De no existir la referencia internacional señalada en el párrafo anterior, se realizará una valuación para determinar el costo de la prestación del servicio o del uso, goce, aprovechamiento o explotación de los bienes que se autoricen, la que se hará en función de la eficiencia económica y el saneamiento financiero.

3.- Por razones de estrategia de comercialización o racionalización del uso, goce, aprovechamiento, explotación de bienes o por la prestación de los servicios que sean otorgados de manera general, se podrá establecer aprovechamientos diferenciales.²¹

La aprobación de los montos que cobren las dependencias de la Administración Pública Federal en el ejercicio fiscal, lo hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante resoluciones de carácter particular; para ello, dichas

²¹ Confróntese con las fracciones I, II y III del segundo párrafo del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación, 2009.

dependencias someterán a aprobación los aprovechamientos que cobren de manera regular, salvo aquellas que en otras leyes se haya fijado su determinación y cobro; ello deberá de hacerse en los meses de enero y febrero; de no hacerlo, no podrán ser cobrados por la dependencia de que se trate a partir del 1º de marzo o para el caso de que la Secretaría Hacienda niegue la autorización, la dependencia no los cobrará a partir de que surta efectos la notificación de la resolución correspondiente. Si dicha Secretaría de Hacienda y Crédito Público no ha dado la autorización pero tampoco la ha negado, la dependencia de que se trate podrá cobrar los aprovechamientos vigentes hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior, los cuales se multiplicarán por el factor correspondiente al mes en que fueron autorizados o aquel en que se realizó la última modificación, conforme a la tabla que aparece en el referido artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación (la cual se actualiza cada año); para el caso de aquellos aprovechamientos que se cobren conforme a un porcentaje ellos se cobrarán igual al que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior, mientras la Secretaría emite su resolución.²²

Las cosas cambian cuando se trata de aprovechamientos que no son cobrados de manera regular o que no se hayan cobrado el año inmediato anterior, porque en este caso, las dependencias interesadas en su cobro deberán de solicitar la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los montos que por concepto de aprovechamientos pretendan cobrar, lo cual deberán de hacer en un plazo no menor a 10 días previos a la fecha de su entrada en vigor.²³

La vigencia de la autorización que emite la mencionada Secretaría ya sea para autorizar o modificar el monto a cobrar bajo la naturaleza de aprovechamientos, durará sólo por el ejercicio fiscal en que fue emitida.²⁴

²² Se desprende de los párrafos tercero, séptimo y octavo del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación, 2009.

²³ Se encuentra establecido en el décimo párrafo del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación, 2009

²⁴ Véase el cuarto párrafo del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación, 2009.

Existen aprovechamientos que para su cobro no requieren de autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal es el caso de las multas, sanciones, penas convencionales, cuotas compensatorias, recuperaciones de capital, los señalados en la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público, así como sus accesorios que se deriven.²⁵

En su caso, además de autorizar los montos que cobrarán las dependencias por aprovechamientos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de autorizar el destino específico que deberán darle las dependencias que obtengan esos ingresos.²⁶

Si dicha Secretaría establece un aprovechamiento como garantía soberana del Gobierno Federal o si se trata de recuperaciones de capital de las instituciones de banca de desarrollo, los recursos se podrán destinar a la capitalización de los bancos de desarrollo o al fomento de acciones que permitan cumplir con el mandato de dicha banca, salvo los remanentes que resulten al extinguirse un fideicomiso generado a cargo del presupuesto de una dependencia, en cuyo caso, deberán de concentrarse en la Tesorería de la Federación como aprovechamientos, estos serán destinados a la dependencia que aportó los recursos que conformaron el fideicomiso, en su defecto, se destinarán a la dependencia o entidad que concuerde con los fines que motivaron la creación del fideicomiso, siempre y cuando en el contrato de fideicomiso no se haya establecido un destino diverso.²⁷

En cuanto aquellos excedentes que provienen de los aprovechamientos por concepto de recuperaciones de capital por aquellos fondos entregados en fideicomiso a favor de Entidades Federativas, de empresas públicas, de empresas privadas y de particulares, por inversiones en obras de agua potable y

²⁵ Véase el noveno párrafo del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación, 2009.

²⁶ Ello se deriva de la parte final del párrafo cuarto de la Ley de Ingresos de la Federación, 2009.

²⁷ Visible en el quinto párrafo del artículo 10 y último párrafo del artículo 12 de la Ley de Ingresos de la Federación, 2009.

alcantarillado, desincorporaciones; por aquellos provenientes por concepto de participaciones a cargo de concesionario de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía y otros; se podrán destinar a gasto de inversión e infraestructura en los términos fijados en la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.²⁸

En relación con los contribuyentes, estos deberán de presentar en la dependencia prestadora del servicio o en aquella que permita el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación los comprobantes de pago que por aprovechamientos realicen, en los plazos que se fijan; de no hacerlo la dependencia de que se trate dejará de proporcionar el servicio o el uso, goce o aprovechamiento o explotación de los bienes sujetos al dominio público de la Federación.²⁹

Por último, cabe señalar que las dependencias de la Administración Pública están obligadas a informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a más tardar en el mes de marzo de los conceptos y montos que por aprovechamientos han recibido y de los enteros efectuados a la Tesorería de la Federación durante el ejercicio fiscal inmediato anterior; mientras que en los primeros 15 días del mes de julio, informarán a dicha Secretaría sobre el monto de los ingresos así como el concepto que por aprovechamientos han recibido durante el primer semestre del año, debiendo informar además, aquellos que tengan programados percibir durante el segundo semestre del ejercicio fiscal.³⁰

Como es de observarse, en este tipo de ingresos, el Ejecutivo Federal, a través la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fija de manera más libre la cantidad a cobrar por concepto de aprovechamientos, lo cual realiza mediante resoluciones

²⁸ Véase el sexto párrafo del artículo 10; el apartado A, fracción VI, numerales 11, 19, inciso d y 23, inciso d, del artículo 1 de la Ley de Ingresos de la Federación

²⁹ Confróntese con el undécimo párrafo del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación en relación con el último párrafo del artículo 3 de la Ley federal de derechos, vigentes en el año 2009.

³⁰ Visible en los dos últimos párrafos del artículo 10 de la Ley Federal de Ingresos de la Federación, 2009

de carácter particular emitidas por dicha Secretaría, en las que autoriza a las dependencias de la Administración Pública Federal el monto a cobrar, sin dejar de lado las reglas fijadas en las tres facciones del párrafo segundo del artículo 10 de la Ley de Ingresos de la Federación, dicha autorización no es necesaria cuando esté fijada la cuantía de los aprovechamientos a cobrar en algún ordenamiento legal, por lo que se deduce que las dependencias de la Administración Pública Federal no tienen libre arbitrio para fijar los conceptos por los cuales percibirán aprovechamientos así como su monto, puesto que requieren de la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o bien, que se encuentren fijados en algún ordenamiento legal para que puedan cobrarlos.

- **Accesorios**

Los accesorios forman parte integrante de la suerte principal, siendo estas, las contribuciones y los aprovechamientos, por lo que participan de su naturaleza jurídica tal y como se indica en los artículos 2 y 3 del Código Fiscal de la Federación.

Los accesorios están conformados por recargos, multas, indemnización por cheque devuelto y los gastos de ejecución.

Iniciando con los **RECARGOS**, de conformidad con el artículo 21 del Código Tributario Federal son cobrados por no pagar oportunamente el monto de las contribuciones adeudadas o por obtener autorización para pagar a plazos ya siendo en forma diferida o en parcialidades los cuales se pagarán sólo por la parte que se difirió; de tal manera que los recargos tienen como fin resarcir la afectación hecha al fisco por la falta de pago en el momento en que por ley se debe de realizar, ya sea de las contribuciones o de los aprovechamientos; acumulándose su porcentaje a partir de la fecha en que se omitió el pago, hasta el día en que el contribuyente realice el pago total del crédito fiscal.³¹

³¹ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Ob. Cit. p. 318.

En el mismo artículo 21 del citado Código Tributario se establece que “la tasa de recargos por cada uno de los meses de mora será el que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión”, fijándose para este ejercicio fiscal el 0.75% mensual sobre los saldos insolutos, ello conforme a lo establecido en el artículo 8 de la Ley de Ingresos de la Federación, de tal manera que para este ejercicio fiscal la tasa de recargos es del 1.12% mensual sobre los saldos insolutos.

En términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, tanto las multas fiscales como las no fiscales, no causan recargos, en cuanto a las primeras, al formar parte de los accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos éstas quedan excluidas para el cálculo de los recargos, ello de conformidad con el segundo párrafo del artículo en comento; por lo que respecta a las multas no fiscales, no se les vincula con un principal y de acuerdo a lo establecido en el noveno párrafo del citado artículo 21 tampoco causan recargos.

En cuanto a las **MULTAS**, estas son sanciones que establece el Estado para aquellos que infringen las normas jurídicas, por lo que a los infractores le impone la obligación de dar una cantidad de dinero, la cual se encuentra establecida en porcentaje o en un monto determinado en la norma sancionadora.

Las multas tienen como objetivo principal inhibir el quebrantamiento de la norma jurídica y/o la evasión de la obligación a contribuir al gasto público y como secundario un ingreso pecuniario extraordinario.

Sin embargo, no hay que perder de vista que las multas tienen doble faceta, en una, su existencia es autónoma, es decir, no dependen de un acto principal para su nacimiento en el mundo jurídico, tal es el caso de las multas administrativas, en la otra, las multas pueden depender de un principal para que surjan, que en nuestro caso ese principal son las contribuciones y los aprovechamientos, de tal

manera que las multas se convierten en accesorios de ellos y participan de su naturaleza jurídica.

En el Código Fiscal de la Federación se establece en su Título Cuarto Capítulo Primero lo referente a las Infracciones y Delitos Fiscales, en donde se establecen las hipótesis normativas que dan origen a la imposición de multa así como el monto a pagar cuando se encuadre la conducta del contribuyente en dicha hipótesis.

Continuando con los accesorios, sigue el turno de la **INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE DEVUELTO** al que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el cual es causado cuando la autoridad fiscal al recibir un cheque para el cobro de la contribución o aprovechamiento, este lo presenta a la institución financiera y no le es pagado, por lo que en concepto de indemnización el contribuyente tendrá que pagar dentro del plazo de tres días el total de la suerte principal más el pago del 20% del valor del cheque devuelto y los demás accesorios, de no hacerlo, la autoridad hacendaria obtendrá el cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución, salvo que el contribuyente demuestre que el pago del cheque no se pudo realizar por causas imputables a dicha institución financiera o en su caso que el contribuyente haya realizado el pago.

Referente a los **GASTOS DE EJECUCIÓN**, estos son causados con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que el Estado realiza erogaciones que no debía realizar para la obtención del monto total del crédito fiscal, generándose la obligación del contribuyente de rembolsar al Estado esos gastos, siempre y cuando no haya quedado totalmente insubsistente el crédito fiscal mediante resolución definitiva, de ser así, en términos del artículo 74-A del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no serán cobrados. Caso diferente resulta los gastos de ejecución que son pagados por el contribuyente cuando solicita la práctica del embargo en la vía administrativa, debido a que

dichos gastos no serán devueltos al contribuyente aún cuando haya resultado ilegal el crédito fiscal, ya que la fracción V del artículo 66 del mencionado Reglamento del Código Tributario así lo establece, siendo inconstitucional esta norma reglamentaria pero no se abundara más al respecto, debido a que se distraería el tema planteado en el presente trabajo.

En el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación se estatuye que los contribuyentes deberán de pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las siguientes diligencias:

- Por el requerimiento de pago del crédito fiscal.
- Por el embargo ya sea precautorio o en vía administrativa.
- Por el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Se pagaran por concepto de gastos de ejecución aquellos gastos extraordinarios originados por el transporte de los bienes embargados, avalúos; impresión y publicación de convocatorias y edictos; investigaciones, inscripciones, cancelaciones o solicitudes de información, en el Registro Público que corresponda; los hechos por la obtención de certificado de liberación de gravámenes; por los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, no se cobrarán los honorarios de los depositarios cuando expresamente renuncien a ellos, los gastos producidos por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles que sean adjudicados a favor de la Federación, así como de los que se paguen para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.

También se establece en el último párrafo del mencionado artículo 151 que el contribuyente deberá pagar el costo del avalúo que ordene la autoridad fiscal, siempre y cuando al concluir, arroje un valor superior en más de un 10% del valor que el particular haya declarado.

De conformidad con el segundo y tercer párrafo del artículo en comento si el monto que resulte de calcular el 2% del crédito fiscal es inferior a \$300.00 pesos, se cobrará esta última cantidad por cada diligencia, por el contrario, los gastos de ejecución no deberán de exceder de \$47,230.00 pesos por cada diligencia, excluyendo de esta prohibición, las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que pague la Federación para liberar de cualquier gravamen los bienes que sean objeto de remate.

Por último, en el mismo artículo 150 del Código Tributario faculta a la autoridad ejecutora para determinar los gastos de ejecución los cuales se deberán pagar con los demás créditos fiscales a menos sea interpuesto el recurso de revocación.

En cuanto a lo recaudado por concepto de gastos de ejecución se destinará para financiar los programas tanto de formación de funcionarios fiscales, como para los de fomento del cumplimiento de las obligaciones fiscales y para el fondo revolvente para gastos de cobranza.

- **Cantidades que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de los servidores públicos así como de los particulares.**

La administración pública para poder llevar a cabo de manera eficiente sus atribuciones forzosamente tiene que estar dotada de una facultad sancionadora en donde al respecto el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez expresa que: “constituye una facultad inherente y esencial para la existencia de la función administrativa, en cuanto que sin ella no sería posible que los órganos administrativos ejercieran sus atribuciones, pues carecerían de los medios coercitivos para hacer que los gobernados cumplan con las disposiciones legales y con los mandatos de los actos administrativos.”³²

³² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo I, 2ª edición, Ed. Limusa, México, 2004

De tal manera que, la Administración Pública debe de estar dotada de los medios legales que le den la fuerza necesaria para poder mantener el orden público y el correcto funcionamiento de sus órganos administrativos, por lo que en el artículo 21 de la nuestra Carta Magna en su párrafo cuarto establece que:

“Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad...”

En donde inicialmente se observa que la facultad sancionadora de la autoridad administrativa se encuentra limitada sólo a la imposición de sanciones por la infracción que se cometa a los reglamentos de gubernativos y de policía, sin embargo, en el mismo ordenamiento legal en su artículo 89 fracción primera se le otorga la facultad y la obligación al Presidente de la República para ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, por lo que nos debemos de remitir a lo establecido en la fracción XXI del artículo 73 constitucional en donde el Congreso General tiene facultad para “establecer los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse”, en donde al referirse a faltas, conlleva a que dicho Congreso pueda establecer en ordenamientos, distintos a los reglamentos gubernativos y de policía, normas que su inobservancia por parte de los gobernados den origen a la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones donde la autoridad administrativa esté facultada para su aplicación y ejecución, de tal forma que esta autoridad puede aplicar además de las multas y los arrestos, sanciones como clausura, suspensión, decomisos, destitución, inhabilitación, entre otras, ampliándose así su facultad sancionadora del Poder Ejecutivo y de esta manera mantener el orden público y la correcta función de la administración pública.

En el artículo 70 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo se establecen como sanciones las siguientes:

1. Amonestación con apercibimiento;

2. Multa;
3. Multa adicional por cada día que persista la infracción;
4. Arresto hasta por 36 horas;
5. Clausura temporal o permanente, parcial o total; y
6. Las demás que señalen las leyes o reglamentos.

En cuanto a las sanciones derivadas por responsabilidades de los servidores públicos estas consisten conforme a lo establecido en el artículo 13 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos en:

- 1.- Amonestación privada o pública;
- 2.- Suspensión del empleo, cargo o comisión por un período no menor de tres días ni mayor a un año;
- 3.- Destitución del puesto;
- 4.- Sanción económica, e
- 5.- Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Una vez mencionadas las sanciones que establecen en estos ordenamientos legales, es prudente precisar que solamente se hará referencia a aquellas sanciones que constituyen un crédito fiscal abarcando solamente las sanciones de carácter económico.

Con este tipo de sanciones lo que se busca es evitar la reincidencia en la conducta infractora del sancionado más no terminar con su capacidad económica, pues se pueden imponer multas excesivas, pero el constituyente en el artículo 22 de la Carta Magna las prohíbe sin definir que se entiende por ellas, sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación las define como aquella que es desproporcionada a las posibilidades económicas del sancionado en relación con la gravedad del ilícito cometido, sobrepasando lo razonable y lo lícito. Así pues, para evitar que las multas sean excesivas al ser impuestas, la autoridad sancionadora, además de fundar y motivar su resolución, debe valorar

determinadas circunstancias como: los daños que se hubieren producido o puedan producirse; si fue intencional o no la acción u omisión a sancionar; la gravedad de la infracción, así como la reincidencia; al ocurrir esto último, se duplica la multa impuesta por la infracción anterior pero cuidando que no exceda del doble del máximo, todo esto se desprende de la Jurisprudencia P./J. 9/95, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la pagina 5 del Tomo II, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, julio de 1995 cuyo rubro dice **“MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.”** y de lo establecido en los artículos 71 y 73 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, transcribiéndose sólo el contenido de la citada jurisprudencia.

“MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE.

De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.”

En caso de consentirse la imposición de multas excesivas se le permitiría a la autoridad la realización de confiscaciones indiscriminadas para aplicar los bienes obtenidos al pago de dichas multas respaldándose en lo preceptuado en el párrafo segundo del artículo 22 Constitucional, resultando muy peligroso para los

gobernados puesto que sería latente el peligro de sufrir una afectación grave en su patrimonio.

Al determinarse el monto de la sanción económica en función a los parámetros antes descritos se convierte en un crédito fiscal en términos de lo establecido en el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación, puesto que se trata de cantidades que derivan de responsabilidades que el Estado tiene derecho a exigir de los particulares y toda vez que en términos de lo establecido en el artículo 75 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo la autoridad sancionadora tiene la facultad de hacer uso de las medidas legales necesarias, incluyendo el auxilio de la fuerza pública para lograr la ejecución de las sanciones y medidas de seguridad que procedan, el ente sancionador puede solicitar el auxilio de la Tesorería de la Federación para que esta obtenga el pago del crédito fiscal mediante el procedimiento administrativo de ejecución, aplicando para ello, las reglas establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta a las sanciones económicas impuestas a los servidores públicos, estas se deberán imponer en función a los beneficios económicos obtenidos por el responsable; los daños y perjuicios patrimoniales causados por sus actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que deben observar los servidores públicos en el desempeño de su empleo, cargo o comisión, sin que la sanción exceda de tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños y perjuicios causados, ello conforme al contenido en los artículos 113 y 109 fracción III de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Además, en la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos en su artículo 14 se establece como elementos adicionales para imponer sanciones: la gravedad de la responsabilidad en que se incurra y la conveniencia de suprimir las prácticas con las que se infrinjan las disposiciones legales o aquellas que sean dictadas basándose en ellas; las circunstancias socioeconómicas, el nivel jerárquico, los antecedentes así

como la antigüedad del Servidor Público sancionado; la reincidencia, las condiciones exteriores y los medios de ejecución.

Las sanciones económicas impuestas a los servidores públicos constituyen créditos fiscales a favor del Erario Federal, estas sanciones son ejecutadas por la Tesorería de la Federación mediante el procedimiento administrativo de ejecución debiendo aplicar para ello lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, incluso, si el servidor público durante la tramitación del procedimiento sancionador desaparece o existe riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes, a petición de la autoridad sancionadora, la Tesorería de la Federación puede trabar embargo precautorio, establecido en el Código Tributario, sobre los bienes del servidor público sujeto al procedimiento sancionador.³³

- **Aquellos que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena**

Como en toda materia jurídica en la legislación siempre se tiene una norma preventiva en la cual se abarca de manera extensiva todos los supuestos legales afines que no se pudieron prever al momento de la elaboración de la ley, no siendo la excepción el contenido del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación que al señalar que son los créditos fiscales “aquellos a los que las leyes les den ese carácter”.

Con relación a aquellos que “el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena” no se deja escapar la posibilidad de que un tercero ante la omisión del pago por parte del particular obligado, tenga que pagar el crédito fiscal habiendo una subrogación; así pues, en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se

³³ Véase lo dispuesto por la fracción IV y segundo párrafo del artículo 16 y último párrafo del artículo 30 ambos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos vigente; además se debe recordar que en términos del artículo 4 del Código Fiscal de la Federación constituyen créditos fiscales las responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos.

establecen los supuestos jurídicos por los cuales un tercero tiene que responder por los adeudos.

En las fracciones I, II y XIII del artículo 26 del Código Tributario se establece la obligación a las personas físicas y morales de retener y enterar al fisco las contribuciones que estén a cargo del contribuyente a quienes ellos les hicieron pagos, como es el caso de aquellas personas que efectuaron pagos por concepto de salarios o prestación de servicios personales subordinados tienen la obligación de retener del pago realizado por esos servicios, el importe correspondiente para cubrir el Impuesto Sobre la Renta o como aquellas personas morales paguen por que se les conceda el uso o goce temporal de bienes inmuebles deben de retener el 10% de dicho pago por concepto de ese impuesto, de no hacerlo serán responsables hasta por el monto de dicha contribución pudiendo la autoridad tributaria determinar y liquidar el importe y hacerlo efectivo a éstas personas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

En las fracciones IV, VII y XII se encuentran las hipótesis jurídicas referentes al cambio de titularidad del obligado tributario respecto a los bienes recibidos, siendo así que la fracción VII se refiere aquellas personas que han adquirido bienes por donación o legado están obligadas a responder de las obligaciones fiscales generadas en relación con esos bienes donados o legados limitándose la responsabilidad hasta el valor de dichos bienes, por lo que respecta a la fracción IV refiere a que los adquirentes de negociaciones son responsables de aquellas contribuciones causadas con motivo de las actividades realizadas por su enajenarte, estando el nuevo dueño obligado al pago de dichas contribuciones, sin que su responsabilidad exceda del valor de la negociación; en lo tocante a la fracción XII se encuentra el caso de las personas jurídico colectivas escindidas que están obligadas a responder de las contribuciones causadas por la transmisión de activos, pasivos y de capital por parte de la persona moral escidente así como aquellas que se causaron antes de la escisión, pero al igual que los dos supuestos

anteriores la responsabilidad se encuentra limitada hasta el monto del valor del capital de cada una de las nuevas empresas surgidas al momento de la escisión.

En la hipótesis contenida en la fracción XIV la persona física o moral que recibe un servicio ya sea subordinado o independiente de un residente en el extranjero y que además este último sea pagado por otra residente en el extranjero, la persona que ha recibido el servicio sustituye frente la Hacienda Pública en sus obligaciones tributarias a aquella que se los ha prestado como si hubiera realizado el hecho imponible quedando obligada a pagar el monto del impuesto causado cuando no sea enterado por el residente en el extranjero, de tal forma que queda obligado a pagar por el sólo hecho de recibir los servicios de esa persona, salvo que se presente un aviso a la autoridad administradora correspondiente al domicilio fiscal dentro de los 15 días siguientes al inicio de la prestación del servicios en el que se señale el nombre y domicilio de dicha persona y se manifieste que desconoce el monto de las percepciones pagadas al residente en el extranjero, acompañando con una constancia firmada por esa persona en la que asuma la responsabilidad de pagar el impuesto que se derive de los ingresos recibidos, ello es en términos de lo establecido en el artículo 13-B del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

La fracción VI del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación esta contenido el caso de las personas que ejerzan la tutela o patria potestad cuando haya contribuciones a cargo de su representado, esto es así, pues si se considera que el incapaz efectúa actos jurídicos mediante la representación de su tutor o de quien ejerce la patria potestad que den origen al pago de contribuciones u aprovechamientos, en consecuencia, ellos están obligados a enterar el monto de la contribución adeudada.

En cuanto a la fracción III se encuentran dos supuestos por los cuales se encuentran obligados a pagar a nombre de un tercero, el primero se refiere a los liquidadores y síndicos por las contribuciones a cargo de la sociedad en

liquidación o quiebra que debieron de pagar así como las que se causaron durante su gestión a menos que dicha sociedad haya cumplido con la obligación de presentar los avisos e informes, como el que se debe dar ante la autoridad recaudadora dentro del mes siguiente al día en que se inicie el procedimiento de liquidación según el artículo 22 del Reglamento del Código Tributario Federal.

El segundo supuesto es para aquellas personas que tienen a su cargo la administración única, dirección o gerencia general de la persona moral, siendo responsables tanto del pago de las contribuciones generadas o no retenidas por la persona moral, así como de aquellas que debieron de pagarse o enterarse durante su gestión, sólo cuando no alcancen los bienes de la persona jurídico colectiva para garantizar el importe del interés fiscal y se incurra en cualquiera de los siguientes supuestos: 1) no solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes; 2) cambie su domicilio después de que se le notifique el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal o lo haga antes de que se le notifique la resolución derivada del ejercicio de esas facultades o en su caso, dicho cambio se realice después de la notificación del crédito fiscal y este no haya sido pagado o quedado insubsistente; siempre y cuando el cambio de domicilio se haya realizado sin dar aviso a la autoridad fiscal; 3) no lleve la contabilidad, la oculte o la destruya, por último, 4) desocupe el local donde este establecido su domicilio fiscal, sin que presente el aviso de cambio de domicilio a la autoridad tributaria.³⁴

En este sentido, también son responsables los socios y accionista a que se refiere la fracción X del artículo 26 del Código Tributario Federal, por aquellas contribuciones originadas en razón de las actividades realizadas por la sociedad cuando eran socios o accionistas de la misma, pero esta se limita hasta el monto de su participación en el capital social, dicha responsabilidad se origina cuando la sociedad incurre en alguno de los primeros tres supuestos enunciados en el

³⁴ Los cuatro supuestos se encuentran establecidos en la fracción III del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, 2009.

párrafo anterior. En cuanto a los asociados en una asociación en participación en términos de lo establecido en la fracción XVII del artículo en comento, son responsables del pago de las contribuciones originadas a causa de las actividades realizadas por la asociación en participación, limitándose su responsabilidad hasta el monto de la aportación hecha a dicha asociación durante el periodo o la fecha en que se tenía la calidad de asociante; su responsabilidad se origina cuando dicha asociación en participación incurre en cualquiera de los cuatro supuestos descritos en el párrafo anterior y que son visibles en la fracción III del citado artículo 26 del Código Tributario; como se observa, los socios o accionistas tienen una ventaja considerable respecto a los asociados, ya que aquellos, no tienen ninguna responsabilidad cuando la sociedad desocupa el local donde tenía establecido su domicilio fiscal sin que dé el aviso correspondiente a la autoridad tributaria.

La fracción V se instituye que los representantes de personas residentes en el extranjero serán responsables al pago cuando de su intervención se deriven contribuciones y su representado no las paga.

Por lo que toca a las fracciones VIII y IX se encuentra la hipótesis del aval que asume por voluntad propia la responsabilidad en el pago de las contribuciones, mientras que en la fracción novena el tercero en vez de asumir la obligación, permite el secuestro de bienes de su peculio o constituye depósito, prenda o hipoteca sobre sus bienes con el objeto de garantizar el interés fiscal.

En la fracción XI se responsabiliza a la persona moral cuando inscriban en sus registros o libro a personas físicas o morales sin comprobar haber retenido y enterado el Impuesto Sobre la Renta causado por el enajenante de las acciones o partes sociales o haber recibido copia del dictamen respectivo y/o según sea el caso, copia de la declaración en la que conste el pago de dicho impuesto.

Por último, en la fracción XV se hace responsable en el pago por cuenta de un tercero a la sociedad que administra o en su caso los propietarios de los inmuebles destinado a proporcionar servicios turísticos de tiempo compartido el cual sea prestado por residentes en el extranjero hasta por el monto de las contribuciones omitidas por efectuar actividades empresariales o presentar servicios personales independientes mediante un establecimiento permanente en México y que se encuentren relacionados con la sociedad y los propietarios.

B) Exigibilidad del crédito fiscal

En el ámbito de las obligaciones no existe plazo que no se venza ni término que no se cumpla no siendo la excepción el crédito fiscal, pero antes de abordar la exigibilidad del crédito fiscal es necesario mencionar cuando es exigible la obligación civil y la obligación fiscal para poder dar paso al tema que nos ocupa.

1) Exigibilidad de la obligación civil

La obligación es definida como “el vínculo jurídico que une a dos personas, llamadas acreedor y deudor, por el cual éste último se haya constreñido a satisfacer una prestación a favor del primero, basada en una causa preexistente”³⁵ al generarse ese vínculo jurídico las partes pueden o no pactar la forma, tiempo o condición en que se deberá de cumplir con la obligación contraída, siempre y cuando sea lícita y posible.

En el Código Civil Federal se entiende por exigible “aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho” precisamente en su artículo 2190.

Así pues, si las partes no pactaron plazo ni condición para que se efectúe el cumplimiento de la obligación, esta será pura, y en términos del artículo 2080 del

³⁵ URBANO SALERNO, Marcelo. Obligaciones, Régimen Jurídico. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1995 p. 25.

Código Civil Federal de tratarse de una obligación de dar se convierte en exigible transcurridos treinta días después de haber interpelado al deudor ya sea judicial o extrajudicialmente; en cambio, de tratarse de obligaciones de hacer, será exigible cuando lo exija el acreedor siempre y cuando haya transcurrido el tiempo necesario para su cumplimiento.

Son obligaciones sujetas a condición las que se encuentran atadas a un acontecimiento futuro de realización incierta³⁶, pero dicho acontecimiento para que no sea nulo debe ser posible y lícito.³⁷

La condición puede ser suspensiva o resolutoria, si la obligación esta sujeta a condición suspensiva la obligación existirá al momento de su cumplimiento por lo que podrá ser exigible, en cambio, si la condición es de carácter resolutorio al ser cumplida, la obligación quedará extinta retro trayéndose las cosas al estado en que se encontraban al momento de surgir dicha obligación.³⁸

Entonces, para que sea exigible la obligación sujeta a condición, se debe de cumplir a cabalidad con la condición estipulada entre las partes, ya que de no suceder el acontecimiento de la forma pactada no podrá ser exigible la obligación.

En cuanto a las obligaciones sujetas a término o plazos, en estas se fija un día cierto, es decir, aquel que forzosamente ha de llegar³⁹, por lo que no puede ser pactado un día que ya pasó o que nunca llegará, de ocurrir esto, la obligación se convierte en pura; si se ha pactado un día cierto, al cumplirse, la obligación será exigible, únicamente el acreedor podrá no esperarse hasta que llegue ese día para exigir el cumplimiento de la obligación, cuando en términos de lo establecido en el artículo 1959 del citado Código Civil Federal ocurra que el deudor resulte insolvente y no otorgue al acreedor garantía suficiente; cuando no otorgue al

³⁶ El concepto de condición se encuentra en el artículo 1938 del Código Civil Federal, 2009

³⁷ Se desprende del contenido del artículo 1943 del Código Civil Federal, 2009

³⁸ La condición suspensiva y resolutoria están definidas en los artículos 1939 y 1940 del Código Civil Federal respectivamente.

³⁹ La definición de día cierto es visible en el artículo 1954 del Código en comento.

acreedor las garantías a que se haya comprometido; cuando por actos del deudor las garantías establecidas disminuyan o que por caso fortuito desaparezcan, a menos que inmediatamente se sustituyan por otras igualmente seguras.

Salvo los casos de excepción enunciados, el acreedor está impedido para exigir el cumplimiento hasta que se haya vencido el plazo o cumplido el término, al igual, el deudor tampoco puede obligar al acreedor a recibir el bien, realizar la conducta o en su caso, iniciar la abstención objeto del contrato antes de llegar el vencimiento del plazo o cumplirse el término.

Por otra parte, existen aquellas obligaciones que son conjuntivas y las alternativas; en las primeras existe la obligación de cumplir con diversos hechos, de entregar varios bienes o ambos y se tendrá por cumplido cuando se realicen en su totalidad⁴⁰, en cambio, en las obligaciones alternativas sólo basta que sean cumplidos algún hecho o la entrega de algún bien para que se tenga por cumplida la obligación contraída, el acreedor es quien dice cuales son los hechos o las cosas con las que se cumplirá la obligación y el deudor es quien elige con cual de ellas dará cumplimiento⁴¹. En estos dos casos, si el deudor no cumple con la entrega del bien, el cumplimiento del hecho o en su caso de la abstención; o lo hace de manera deficiente, el acreedor está en aptitud de exigir el cumplimiento de la obligación mediante los medios legales vigentes. De no ser posible dar cumplimiento por pérdida de las cosas por culpa del deudor, el acreedor tendrá derecho al pago de alguna de ellas más el pago de daños y perjuicios que le fueron ocasionados, o solicitar la rescisión del contrato⁴²; si la pérdida sucedió por haberse presentado un caso fortuito o de fuerza mayor o que ocurra por culpa del acreedor, el deudor queda liberado de la obligación.⁴³

En resumen, la exigibilidad de la obligación civil se da cuando el deudor no cumple a cabalidad con la obligación contraída mediante el vínculo jurídico creado entre

⁴⁰ El concepto de obligaciones conjuntivas se encuentra en el artículo 1961 del Código Civil Federal, 2009.

⁴¹ Se desprende del contenido de los artículos 1962 y 1963 del Código Civil Federal, 2009.

⁴² Es visible en el artículo 1971 del Código Civil Federal, 2009.

⁴³ Véase los artículos 1968 y 1982 del Código en comento.

las partes en el tiempo establecido para ello o al efectuarse la condición pactada, teniendo el acreedor la facultad de hacer uso de los medios legales disponibles para exigir el cumplimiento forzoso, o en su caso, la rescisión del contrato a menos que esa imposibilidad se deba a que ocurra un caso fortuito o de fuerza mayor o que medie culpa del acreedor.

2) Exigibilidad de la obligación fiscal

El autor Narciso Sánchez Gómez define a la obligación tributaria como “una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coinciden con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas”⁴⁴. A su vez el autor Emilio Margáin Manautou define a la obligación tributaria como “la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”⁴⁵

De estas definiciones se desprende en primer lugar que el Estado a través de sus niveles de gobierno se constituye como la parte activa en la obligación tributaria la cual surge meramente por disposición legal siendo una imposición del Estado a sus gobernados, esto porque al encuadrarse la conducta del sujeto pasivo o contribuyente en el hecho generador del gravamen que se encuentra en la hipótesis normativa nace la obligación de pagar la contribución respectiva.

Es así, ya que en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se establece que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Una vez creada la obligación tributaria, el contribuyente debe de efectuar el pago dentro del plazo que se le otorga en la norma tributaria específica, si en ella no se

⁴⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, 3ª edición, Ed. Porrúa, México, 2003 p.343

⁴⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Derecho Tributario, Ob. Cit., p.290

fijara plazo alguno se deberá de pagar en el tiempo fijado en el artículo 6 del Código Tributario Federal, siendo para el caso de las personas obligadas a la retención o recaudación de contribuciones deberán de enterar esas cantidades ante la autoridad recaudadora a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al término del periodo de retención o recaudación y en cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes a la causación.

Como es de observar con el simple hecho de que el contribuyente ajuste su conducta al contenido normativo tributario que establece la hipótesis del hecho o situación gravada da pie a que surja la obligación tributaria, aunque aún no se conozca en que monto está obligado a pagar debido a que falta la determinación de la obligación, para ello en el citado artículo 6 el contribuyente debe de autodeterminar las contribuciones a su cargo y hacer la cuantificación del dinero a pagar por concepto de ellas, salvo que exista disposición expresa en contrario; en el caso de que la autoridad hacendaria sea quien ha de hacerlo, entonces los contribuyentes deben proporcionarle la información necesaria dentro del plazo establecido en el párrafo tercero del multicitado artículo 6 del Código Fiscal de la Federación que en la actualidad es de 15 días posteriores a la causación.

El sujeto tributario debe de entregar el entero respectivo en la fecha o dentro del plazo que se establezca en la ley, de no hacerlo, la autoridad Fiscal se encuentra en aptitud de exigir el cumplimiento de la obligación de manera coactiva puesto que el Estado al estar dotado de autoridad puede requerir por sí misma a los particulares el cumplimiento de sus obligaciones sin necesidad de acudir ante los Tribunales del Poder Judicial, facilitándose en gran medida el cumplimiento por parte de los contribuyentes así como la obtención de los ingresos omitidos y sus accesorios causados.

Puede ocurrir el caso que el contribuyente no pague en su totalidad la cantidad debida con motivo de la obligación fiscal por causa de algún error aritmético u omisión intencional del contribuyente en su intento de evadir impuestos, dando

motivo para que la autoridad recaudadora al tener la sospecha de esa omisión inicie alguna de las facultades de comprobación consignadas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, una vez verificada la omisión, la autoridad mediante una resolución determina la obligación no cumplida o aquella en que ha ocurrido un cumplimiento defectuoso, cuantificando el monto omitido por el contribuyente junto con sus accesorios, procediendo a requerir el pago total de la obligación, ello en vista de que el contribuyente ha encuadrado su conducta en la situación jurídica o de hecho contenida en la norma tributaria y no dio cabal cumplimiento dentro del plazo legal otorgado para ello; enlazándose en este punto la exigibilidad de la obligación tributaria con el surgimiento del crédito fiscal.

Ya para terminar, cabe mencionar que en términos de lo establecido en el artículo 67 del Código Federal Tributario las autoridades fiscales tienen 5 o 10 años según sea el caso para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos, sus accesorios y la imposición de sanciones por infracciones a disposiciones legales.

El plazo general de cinco años a que se refiere ese artículo se contará a partir del día siguiente a aquel en que:

- Se presentó la declaración del ejercicio fiscal o a partir de la fecha en que se debió presentar la información solicitada en la declaración del Impuesto Sobre la Renta con relación a las contribuciones con calculo mensual definitivo.
- Se presentan declaraciones complementarias.
- Se presente o se debió de haber presentado declaración o aviso respecto a una contribución que no se calcule por ejercicios o cuando se causaron aquellas contribuciones cuando no existía la obligación de pagarse mediante declaración.
- Sea consumada la comisión de la infracción a disposiciones fiscales.
- Sea levantada el acta de incumplimiento de la obligación garantizada la cual se levantara dentro de los cuatro meses siguientes a la exigibilidad de la fianza a favor de la Federación constituida como garantía del interés fiscal.

- Resulte insuficiente la garantía cuando exista responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracciones III, X y XVII.

El plazo será ampliado a 10 años, como lo indica el citado artículo 67 del código Tributario, cuando el contribuyente no haya solicitado el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo señalado en el artículo 30 del Código Tributario (que es de 5 años), cuando no presente las declaraciones a que este obligado; cuando no se presente información respecto del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que se solicite en la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

Pues bien, como se ha de observar, en éste artículo se establecen las temporalidades que tiene la autoridad fiscal para requerir el cumplimiento de las obligaciones fiscales que ya son exigibles, de no hacerlo, se tendrá por liberado al contribuyente del cumplimiento de la obligación fiscal y la autoridad ya no podrá determinar dichas obligaciones incumplidas así como las sanciones derivadas de ese incumplimiento puesto que ya operó la figura de la caducidad contenida en ese artículo.

En resumen, la exigibilidad de la obligación fiscal surge cuando el contribuyente encuadra su conducta en la situación jurídica o de hecho gravado descrito en la norma tributaria y ha transcurrido el plazo legal para dar cumplimiento o de haberse realizado fue de manera incompleta o sin cumplir con la forma establecida para ello.

3) Exigibilidad del crédito fiscal

El crédito fiscal surge cuando la obligación fiscal ya se encuentra determinada, es decir, se ha liquidado.

Según lo expuesto por el autor Dionisio J. Kaye la liquidación “consiste en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente”⁴⁶

Entonces el crédito fiscal surge cuando después de haberse identificado de manera precisa la obligación tributaria omitida, esta se cuantifica y se expresa el monto a pagar mediante una resolución dirigida a un contribuyente en específico.

De manera superficial se podría pensar que una vez determinado el crédito fiscal y corroborado que este no se ha pagado íntegramente por el contribuyente dentro del plazo legal para ello, se transforma en algo exigible estando en consecuencia la autoridad fiscal en aptitud de proceder a obtener su cobro de manera coactiva mediante el procedimiento administrativo de ejecución pero ¿Realmente es exigible el crédito fiscal?; ¿Qué pasa si la autoridad tributaria se equivoca y determina nuevamente un crédito fiscal extinto o en cantidad errónea a la real y procede a obtener el cobro de manera coactiva? ¿Acaso el Estado puede ejercer su autoridad sin ninguna limitación aunque ello conlleve la violación de garantías individuales de los gobernados?

Al respecto, para que el fisco tenga como exigible un crédito fiscal no basta con que solamente haga la determinación de las obligaciones y su cuantificación en cantidad líquida, con base a la información obtenida mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación y al notificar su resolución al contribuyente puesto que en términos de los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación la autoridad recaudadora debe esperar según corresponda a que transcurra el tiempo de 45 o de 15 días cuando se trata de créditos fiscales derivados de cuotas obrero patronales o capitales constitutivos del Seguro Social, contados a partir del

⁴⁶ KAYE J. Dionisio y Christian Kaye Trueba. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo. Ob. Cit. p. 49

día siguiente aquel en que surta efectos dicha notificación, dentro de este tiempo el contribuyente puede optar por pagar o en su caso interponer algún medio de defensa permitidos por la legislación teniendo como elección ejercitar el Recurso de Revocación o el Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ello en términos de lo establecido en el artículo 120 del Código Tributario y 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; y de tratarse de créditos fiscales derivados de cuotas obrero patronales o capitales constitutivos del Seguro Social el particular tiene 15 días para ejercitar como medio de defensa el Recurso de Inconformidad o 45 días si se trata del ejercicio del mencionado Juicio Contencioso Administrativo, si son emitidos por el IMSS es en términos de lo establecido en los artículos 294 y 295 de la Ley del Seguro Social en relación con el artículo 6 del Reglamento del Recurso de Inconformidad y el 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; de tratarse de aquellos créditos fiscales que emita el INFONAVIT la impugnación referida se ejercita con fundamento en el artículo 54 de su Ley en relación con el artículo 9 del Reglamento de la Comisión de Inconformidades y Valuación de dicho Instituto y en su caso el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; como se observa de ejercitarse estos medios de defensa aun no es exigible el crédito fiscal.

Ahora supongamos que el contribuyente acude a accionar el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ya sea porque la autoridad tributaria emitió resolución en el que considera legal el crédito fiscal o bien acude directamente al Tribunal sin interponer previamente el recurso de revocación basándose en el artículo 120 del Código Tributario, en este caso, al estar sujeta a decisión jurisdiccional la legalidad del crédito fiscal, no puede ser exigible aunque la autoridad hacendaria con facultades recaudativas pueda efectuar el procedimiento administrativo de ejecución no puede disponer de los montos o bienes obtenidos puesto que el crédito fincado mediante su resolución se encuentra Sub Iudice y de anularse de manera lisa y llana el acto de autoridad

mediante el cual se finca el crédito fiscal, dicha autoridad se encontraría en la obligación de restituir en sus bienes y derechos al contribuyente afectado.

En el caso de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resuelva que es legal el acto de autoridad mediante el cual se determinó y liquidó la obligación tributaria dando origen al crédito fiscal o en su caso resuelve que es legal la resolución que dio fin a la tramitación del recurso de revocación y en consecuencia es legal el crédito fiscal, el particular aún puede acudir al Amparo Directo ante los Tribunales Colegiados de Circuito a solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal por considerar que se le han violado garantías individuales, mientras se tramita este proceso aún la autoridad tributaria tiene que esperar a que se dicte la sentencia para saber si es exigible o no el crédito fiscal y en su caso obtener el cobro de manera coactiva, ya que puede ocurrir que se confirme la resolución del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o se le otorgue el amparo y protección de la justicia federal al particular, sin olvidar que en cada una de las instancias el contribuyente puede solicitar la suspensión de la ejecución del cobro coactivo del crédito fiscal, más aún si se considera que el daño que pueda causar su ejecución es de difícil o imposible reparación, ajustándose a los requisitos y modalidades establecidas en cada uno de los ordenamientos legales.

Lo mismo ocurre con los créditos fiscales fincados por el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por otra parte, tenemos que el artículo 65 del Código Tributario de la Federación le impone la obligación al contribuyente de pagar o garantizar el crédito fiscal junto con sus accesorios dentro del plazo de 45 días contado a partir del día siguiente aquel en que surta efectos su notificación, este artículo da pauta para que de entrada se piense que el crédito fiscal es exigible al término de ese plazo si el contribuyente no ha pagado o garantizado el crédito fiscal, sin embargo, existen

medios de defensa para combatir el crédito fiscal cuando el contribuyente considere que es ilegal e incluso sin que tenga que garantizar dicho crédito, tal es el caso de los establecidos en el artículo 144 del multicitado Código como lo son el Recurso de Revocación o la interposición del procedimiento de resolución de controversias para evitar la doble tributación que esté previsto en un tratado internacional del que México sea parte, puesto que cuando se ejercitan en el tiempo y forma establecidos se actualiza el hecho de que el particular no paga ni garantiza el crédito fiscal sin que la autoridad tributaria pueda llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para obtener de manera coactiva el cobro del crédito fiscal por el tiempo de cinco meses o hasta que sea dictada la resolución respectiva.

Además no se puede pensar que la falta de garantía del crédito fiscal derive su exigibilidad, debido a que la garantía constituye un medio de asegurar el cobro oportuno en caso de que resulte legal la determinación y liquidación de la obligación tributaria que da origen al crédito fiscal, más no constituye un medio de pago de dicho crédito, por ello es de considerarse que el crédito fiscal nunca será exigible ante la falta de garantía.

Si la autoridad tributaria llevara a cabo el cobro coactivo de un crédito fiscal impugnado por el contribuyente, la cantidad obtenida por la autoridad no la puede incorporar de manera definitiva al erario público puesto que aún no es exigible el crédito fiscal y en un momento dado al ser declarado insubsistente dicho crédito por ser ilegal, la autoridad tributaria tiene la obligación de devolver al contribuyente la cantidad obtenida puesto que su cobro también fue indebido.

Sería erróneo pensar que no se afecta en ningún caso al contribuyente cuando se le cobra el crédito fiscal de manera indebida, cuyo monto es considerablemente alto en relación a su capacidad económica, porque se le devuelve el monto más su actualización, ya que se deja de lado la cuestión referente a que son embargados ya sea su negociación o sus bienes para luego ser rematados,

obteniendo la autoridad recaudadora el monto que constituye el crédito fiscal que considera que se le debe a la hacienda pública, esto conlleva a que en muchos casos sea destruida la fuente de ingresos del particular, aunque le sea devuelta la cantidad cobrada de manera indebida, ello en vista de que pudo haber transcurrido uno o dos años para que el cobro indebido le sea devuelto, eso sin contar que en algunas negociaciones requieren de equipo especial que es difícil conseguirlos o cuyo costo es muy elevado y al ser rematados le imposibilitan poder adquirir otros similares, también se debe contemplar el hecho de que al ser cerrada su negociación por un tiempo considerable le sería difícil aperturarla y entrar nuevamente al mercado, puesto que su clientela se dispersó a otras negociaciones además de que los proveedores cambiaron sus costos lo cual dificultaría reintegrarse a su actividad económica nuevamente.

Después de todo lo anterior, se puede afirmar que el crédito fiscal es exigible cuando el particular ha agotado todos los medios de defensa establecidos o que en su caso no haya interpuesto ninguno dentro del tiempo otorgado en la Ley y continúe sin cumplir con su pago en los términos y formas establecidas en la ley tributaria.

Ya para concluir cabe mencionar que a partir del día en que el crédito fiscal ya es legalmente exigible la autoridad tributaria tiene el plazo establecido en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que es de 5 años para poder cobrarlo, una vez transcurrido ese tiempo sin interrupción legal alguna el deudor queda liberado del pago puesto que ya prescribió el crédito fiscal, mientras que el mencionado artículo 67 del Código es la temporalidad que tiene la autoridad tributaria para determinar la obligación fiscal omitida cuando la misma es exigible de no hacerlo el contribuyente queda liberado puesto que ya opero la caducidad.

CAPÍTULO II

GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

A) Concepto

El diccionario de la Real Academia Española define a la garantía como “efecto de afianzar lo estipulado || cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad”¹.

El concepto de garantía del interés fiscal según el autor Dionisio J. Kaye es: “asegurar a las autoridades fiscales por parte del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones, mediante la afectación de bienes determinados o del compromiso de pago asumido por un tercero para el caso de incumplimiento por parte del deudor originario”²

Al respecto el autor Jorge Menéndez Galeana define a la garantía del interés fiscal en “brindarle al fisco la seguridad a satisfacción plena de que cobrará su crédito”³

Pues bien, la garantía del interés fiscal se efectúa con el objeto de asegurarle al fisco el cobro total de lo que se le debe y de esa manera evitar el riesgo de que el particular dilapide u oculte sus bienes para evadir el pago, por lo que tiene la certeza de que va a poder cobrar si llega a ser exigible el crédito fiscal así como sus accesorios y aquellos que se lleguen a causar dentro de los 12 meses siguientes a su otorgamiento.

¹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. Tomo I, Ob. Cit. p. 1117

² KAYE, J Dionisio y Christian Kaye Trueba. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, Ob. Cit. p. 190

³ MENÉNDEZ GALEANA, Jorge. Introducción al Derecho Financiero. Ed Trillas, México, 2003

B) Formas de garantía

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece las formas admisibles para garantizar el crédito fiscal y estas son las siguientes:

- I.** Depósito en dinero.
- II.** Prenda o hipoteca.
- III.** Fianza.
- IV.** Obligación solidaria.
- V.** Embargo en la vía administrativa.
- VI.-** Títulos valor o cartera de créditos.

Acorde a lo establecido en el primer párrafo del artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, estas formas de garantía se otorgan a favor de la Tesorería de la Federación, de los organismos descentralizados facultados para cobrar coactivamente créditos fiscales (como el IMSS e INFONAVIT) así como de las tesorerías o dependencias de las Entidades Federativas que realicen esas funciones, que por motivo de convenios de coordinación fiscal tengan encomendada la recaudación de créditos fiscales originados por contribuciones o aprovechamientos federales.

1) Depósito en dinero

En esta forma de garantía el contribuyente deposita en una cuenta de garantía del interés fiscal que opere una institución de crédito o casa de bolsa autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el importe con el que se asegura el pago del crédito fiscal, el cual generará intereses calculados conforme a las tasas que señale la citada secretaría, debiendo permanecer en esas cuentas la cantidad original en depósito mientras subsista la garantía teniéndose la posibilidad de retirar los intereses que se generen o en su caso el contribuyente puede hacer el depósito directamente ante la autoridad exactora.⁴

⁴ Confróntese con el artículo 141 fracción I, con párrafo introductorio del artículo 141-A del Código Fiscal de la Federación, y el artículo 61 de su reglamento.

Además de dinero se puede garantizar mediante carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúe en las cuentas de garantía del interés fiscal⁵; en la carta de crédito el emisor, que en la actualidad es un banco, le pide a otro banco, que es el destinatario, que le entregue una determinada cantidad de dinero al beneficiario, que regularmente es un cliente acreditado del emisor y éste recibirá el dinero ya sea en una sola exhibición o en varias sin sobrepasar el límite señalado en la carta.

2) Prenda o hipoteca

En este tipo de garantía se constituyen derechos reales donde se le confiere al acreedor un poder especial sobre la cosa que se dio en garantía puesto que tiene la posesión de la cosa, pero no la autorización para usarla o apropiársela mientras este vigente la garantía, si llega el momento de hacerla efectiva, entonces se destruye la propiedad que tiene el garante sobre esos bienes para que sean vendidos o adjudicados al acreedor y así dar cumplimiento con la obligación pagando en su totalidad el crédito fiscal junto con sus accesorios.

Conforme al artículo 2856 del Código Civil Federal la prenda “es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia de pago”.

Por su parte la hipoteca “es una garantía real constituida sobre bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimientos de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes, en el grado de preferencia establecida por la ley” esta definición se encuentra en el artículo 2893 del Código Civil Federal.

⁵ Véase el artículo la fracción I del artículo 141 del Código Tributario Federal.

En la prenda los bienes muebles se deben entregar al acreedor, que en este caso es la autoridad fiscal, esos bienes deben estar libres de gravámenes hasta el monto que se constituye como garantía que es el 75% del valor del bien.⁶

La garantía prendaria se deberá inscribir en el Registro Público cuando los bienes se puedan identificar de manera indubitable y que conforme al Reglamento del Registro Público puedan ser susceptibles de inscripción, como es el caso de los títulos de crédito que legalmente deba constar en dicho registro o cuando se haga la entrega jurídica al acreedor y para ello convengan las partes que el bien quede en poder del deudor o en su caso que lo autorice la ley expresamente, esa inscripción es con el fin de que surta los efectos de derecho de prenda contra terceros y el deudor podrá usar de los bienes sujetos a prenda cuando queden en su poder, en los términos que convengan las partes; ello es visible en los artículos 2861, 2859 en relación con 3069 fracción III todos del Código Civil Federal y la primera parte de la fracción I del artículo 62 del Reglamento del Código Tributario Federal.

El contribuyente no puede dar en garantía prendaria los bienes muebles que se encuentren en dominio fiscal o en el de sus acreedores así como aquellos bienes de procedencia extranjera a menos que se demuestre que su estancia en el país es legal, ello se encuentra en el párrafo segundo de la fracción I del artículo 62 del Reglamento Código Fiscal de la Federación.

Además podrá entregarse en garantía contratos de administración que sean celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal que estén inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, debiéndose designar como beneficiario único a la autoridad ante la cual se va a constituir la garantía. En este caso se aceptará como garantía el 100% del valor nominal de los valores y se deberá reinvertir una cantidad

⁶ Véase la primera parte de la fracción I del artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

suficiente que cubra el interés fiscal, también se podrán retirar los rendimientos al igual que en el depósito en dinero.⁷

En cuanto a la hipoteca, esta se otorgará la garantía en escritura pública que deberá contener los datos relacionados con el crédito fiscal e inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.⁸

Con la hipoteca además de garantizar el crédito fiscal se puede garantizar también los recargos futuros o cubrir la ampliación de la garantía para asegurar los recargos que correspondan a los doce meses siguientes y así consecutivamente hasta que se cancele o se haga efectiva la garantía.⁹

Los inmuebles sobre los que recae la garantía hipotecaria garantizaran el crédito fiscal hasta por el monto que corresponda al 75% del valor del avalúo o el valor catastral del bien, además que dicho inmueble no debe tener gravamen alguno ni afectación urbanística o agraria, debiendo demostrar el oferente mediante certificado correspondiente que emita el Registro Público de la Propiedad y del Comercio con fecha no mayor a tres meses de antigüedad, en caso de existir gravámenes el valor de estos se sumará al crédito fiscal a garantizar y lo que resulte no deberá de exceder el 75% del valor del bien inmueble.¹⁰

En esta forma de garantizar existe el problema de que se deben de realizar una serie de tramites y cubrir varios requisitos para que el fisco lo acepte como garantía del interés fiscal convirtiéndose en algo sumamente engorroso para el contribuyente además de que el valor de los mismos decrece bastante.

⁷ Confróntese con el último párrafo de la fracción I del artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

⁸ Visible en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 62 del Reglamento del Código Tributario Federal.

⁹ Confrontar con el segundo párrafo de la fracción II del artículo 62 del citado Reglamento.

¹⁰ Confróntese con el primer párrafo de la fracción II del citado artículo 62.

3) Fianza

En el artículo 2794 del Código Civil Federal se encuentra el concepto de fianza el cual es expresado de la manera siguiente “contrato por el cual una persona se compromete con el acreedor a pagar por el deudor, si éste no lo hace”.

En materia fiscal para que sea admitida esta forma de garantía, la fianza debe ser otorgada por institución autorizada quien no gozará de los beneficios de orden y excusión¹¹, por lo que la autoridad exactora puede hacer efectiva la garantía con dicha institución, sin necesidad de se acuda primero con el contribuyente a cobrar el crédito fiscal cuando este sea exigible, por ello la autoridad tributaria tiene una ventaja considerable porque se le eliminan obstáculos legales que le permiten obtener más rápido el monto total del crédito fiscal y sus accesorios.

En términos del artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación la fianza deberá constar en una póliza la cual quedará en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la federación, o en su caso, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar el crédito fiscal coactivamente, (tal es el caso del IMSS o el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores), en caso que las autoridades recaudadoras locales reciban las pólizas, estas las concentrarán ante la autoridad recaudadora de la federación más cercana.

Si la póliza de fianza se encuentra en un documento digital, deberá de tener la firma electrónica avanzada o sello digital de la afianzadora para que pueda ser admitida como garantía.¹²

Esta garantía, resulta muy costosa para el contribuyente ya que debe de pagar a la afianzadora una cantidad acorde al monto que se garantiza con la póliza, cantidad que no va a recuperar si es cancelada la garantía, pero si la misma se

¹¹ Visible en la fracción III del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

¹² Se encuentra en el último párrafo de la fracción III del artículo 141 del Código Tributario Federal.

hace efectiva, entonces además de lo ya pagado a la afianzadora, el particular deberá de responder por el monto cobrado por la autoridad fiscal.

4) Obligación solidaria

Para garantizar mediante esta forma, el tercero que suma la obligación de garantizar de manera solidaria, en principio, debe comprobar su idoneidad y solvencia económica,¹³ debiéndose observar lo establecido en el artículo 64 del Reglamento del Código Tributario Federal, en donde se establece que el tercero para asumir la obligación solidaria debe de manifestar por escrito su aceptación, dicho documento debe ser firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que pretende hacer el cobro del crédito fiscal, en este último caso, se requiere la presencia de dos testigos.

Si es persona física quien garantiza el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser como máximo el 10% de sus ingresos declarados en el último ejercicio fiscal, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales, o en su caso, sin incluir el 10% del capital afecto a su actividad empresarial.¹⁴

En el caso de que sea persona moral quien garantiza, el monto deberá ser menor al 10% de su capital social siempre y cuando no haya tenido pérdida fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta en los dos últimos ejercicios fiscales, en caso de haber tenido pérdidas no debieron de exceder del 10% de su capital social.¹⁵

El tercero que asuma la obligación solidaria como garantía lo puede hacer ofreciendo sus bienes en prenda o hipoteca o afectando sus bienes mediante el embargo en la vía administrativa, cumpliendo con los requisitos establecidos para

¹³ Requisitos exigidos en la fracción IV del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁴ Véase la fracción III del artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

¹⁵ Visible en la fracción II del artículo 64 del citado Reglamento.

ello en el reglamento del Código Fiscal de la Federación¹⁶ y a los cuales se hace referencia en este capítulo.

Se considera que es muy difícil que un tercero responda por una deuda ajena de manera voluntaria, lo que dificulta la constitución de esta garantía.

5) Embargo en vía administrativa.

Para constituirse este medio de garantía del interés fiscal se deberá observar las reglas establecidas en el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y que consisten en lo siguiente:

El embargo en vía administrativa se llevará a cabo a solicitud del particular quien la debe de acompañar con los documentos que señale la forma oficial¹⁷ la cual en la actualidad se encuentra indicada en la pagina web del SAT.

El contribuyente es quien señala los bienes en los que se deba trabarse el embargo siendo suficientes para que se garantice el interés fiscal y para lo cual se deberá de cumplir con los requisitos así como los porcentajes fijados en el artículo 62 del Reglamento del Código Tributario Federal, referentes a las reglas para la constitución de la garantía de prenda e hipoteca y que ya fueron precisados en el inciso dos de este apartado.¹⁸

Si los bienes señalados por el contribuyente se ubican fuera de la circunscripción de la autoridad exactora, tengan cualquier gravamen real o algún embargo anterior, sean de fácil descomposición o deterioro o sean materiales inflamables no serán susceptible del embargo en la vía administrativa.¹⁹

¹⁶ Acúdase al contenido del artículo 65 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

¹⁷ Véase la fracción I del artículo 66 del citado Reglamento.

¹⁸ Confróntese con la fracción II del artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

¹⁹ Confrontar con el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación.

Al respecto, resulta contradictorio que si los bienes señalados por el contribuyente para la traba del embargo en la vía administrativa deban de cubrir con los requisitos y porcentajes establecidos en el artículo 62 del Reglamento en comento y específicamente su fracción II se le permite, para el caso de inmuebles, que tengan algún gravamen siempre y cuando al ser sumados el valor de estos con el interés fiscal a garantizar no se exceda del 75% del valor del inmueble; mientras que en la fracción II inciso "b" del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación se prohíbe cualquier gravamen real habiendo una discordancia entre las dos normas dándole oportunidad a la autoridad exactora conducirse como desee, aplicando la norma que le convenga y dejándose al contribuyente en la incertidumbre total, por lo que es de considerarse que sí se debe permitir que los inmuebles señalados para la traba del embargo en la vía administrativa tengan algún gravamen, siempre y cuando el costo de dichos gravámenes no rebasen lo estipulado en el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Tampoco serán susceptibles de embargo: el lecho cotidiano, los vestidos del contribuyente y de sus familiares, los muebles que sean de uso indispensable del particular y de sus familiares siempre que no sean de lujo a juicio del ejecutor; en cuanto a los bienes señalados en las fracciones III a XII del citado artículo no serán considerados de lujo cuando sean utilizados por las personas que en las mismas se señalen como es el caso de los militares en servicio, agricultores y la familia en cuanto al patrimonio constituido a su favor; tampoco serán susceptibles de embargo los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el contribuyente, la maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones necesarios para la actividad ordinaria del contribuyente a juicio del ejecutor, a menos que sean objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados; las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes; los granos, mientras no sean cosechados, pero los derechos sobre las siembras si son objeto de embargo; esta exceptuado el embargo el derecho de usufructo, pero sí pueden ser embargados los frutos que se deriven de ese

derecho; tampoco se pueden embargar los derechos de uso o de habitación; el patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad; los sueldos y salarios; las pensiones de cualquier tipo y los ejidos.²⁰

Se deberá inscribir en el Registro Público que corresponda como son el Registro Público de la Propiedad y del Comercio o el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad²¹ por ejemplo los bienes inmuebles, los valores a cargo del Gobierno Federal, entre otros.

En cuanto al depositario de los bienes sujetos al embargo en la vía administrativa, será el propietario cuando sea persona física, cuando se trate de personas morales el depositario será su representante legal; si por alguna razón el jefe de la autoridad recaudadora considera que existe peligro de que del depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones podrá remover a la persona designada como depositario, trasladándose los bienes a un almacén general de depósito y de no haber uno en la localidad se depositaran con la persona que designe el jefe de la oficina recaudadora.²²

Por último, el contribuyente antes de que se practique la diligencia para garantizar el interés fiscal de esta forma, debe de cubrir los gastos de ejecución en la cantidad señalada en el artículo 150 del Código Tributario que es del 2% del crédito fiscal, pero si el monto resultante del porcentaje señalado es inferior a \$300.00 pesos se cobrará esta cantidad por concepto de dichos gastos sin que se exceda de la cantidad de \$47,230.00 pesos, este pago será definitivo y en ningún

²⁰ Esos bienes están señalados en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación.

²¹ Visible en la fracción IV del artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

²² Confróntese con la fracción III del artículo 66 del citado Reglamento.

caso procederá su devolución cuando ya se haya practicado la diligencia de embargo en la vía administrativa.²³

6) Mediante títulos valor o cartera de créditos

Es posible realizar esta garantía cuando el contribuyente demuestra la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las anteriores formas de garantía. Debe entregar a la autoridad los títulos valor o cartera de créditos propios, estos serán aceptados al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.²⁴

Entendiéndose por cartera de crédito al “conjunto de valores, títulos y efectos de curso legal que figuran en el activo de una entidad bancaria o de una empresa comercial de otra clase, constitutivos del respaldo de su crédito y de sus reservas convertibles o realizables”²⁵.

En cuanto a los títulos valor de acuerdo a la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito “son los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal que en ellos se consigna”²⁶, entonces al ser endosables estos, se puede hacer en términos del artículo 36 de esta Ley con la cláusula “en garantía” o una equivalente para que de esta manera no se le atribuya al endosatario la propiedad del título valor si no que únicamente todos los derechos y obligaciones de un acreedor prendario respecto de los títulos endosados y los derechos a él inherentes comprendiendo las facultades que confiere el endoso en procuración.

Esta forma de garantía es riesgosa para el fisco puesto que al momento de hacerse efectiva esta garantía puede tener diversos obstáculos para el cobro de

²³ Confrontar con la fracción V del artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y los párrafos segundo y tercero del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación.

²⁴ Confróntese con la fracción VI del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

²⁵ CABANELLAS, Guillermo, Diccionario enciclopédico de Derecho Usual. 14ª edición, Tomo II, Ed. Heliasta, Buenos Aires, 1980

²⁶ Artículo 5 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito

los créditos o títulos valor, además de que tiene que realizar diversos diligencias para ello, por esto en la misma legislación se prefiere tener como último recurso para asegurar el pago del crédito fiscal y sus accesorios así como aquellos que se lleguen a generar.

C) Procedimientos para la garantía del interés fiscal.

1) Código Fiscal de la Federación.

Por lo que respecta a su procedencia conforme a lo establecido en el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación se tienen cuatro causales por las cuales procede la garantía del interés fiscal siendo estas las siguientes:

- Por solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución incluso cuando sea solicitado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Por solicitar que le sea permitido el pago del crédito fiscal en parcialidades o se solicite prórroga para dicho pago siempre y cuando estos sean concedidos de manera individual.
- Cuando se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Tributario, esto es, cuando los bienes señalados hayan sido embargados por autoridades fiscales locales en caso de que ésta se inconforme y se tramite la controversia en los Tribunales Judiciales de la Federación, en tanto sea resuelta, se aplicará el producto cuando se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- En los demás casos señalados en el Código Fiscal Federal y en las demás leyes fiscales.²⁷

²⁷ Se desprende del contenido de las cuatro fracciones del artículo 142 y del artículo 159, ambos del Código Fiscal de la Federación.

Por regla general la garantía del interés fiscal se deberá constituir dentro de los treinta días siguientes aquel en que surta efectos la notificación de la resolución en la que se finque el crédito fiscal a menos que se indique un plazo diferente en otro precepto legal del Código Tributario,²⁸ sin embargo, no es absoluto este plazo, puesto que en el artículo 144 del mismo Código Fiscal de la Federación se establece que no se ejecutará el crédito fiscal dentro del plazo de 45 días contados a partir del día siguiente aquel en que surta efectos su notificación de tal manera que el contribuyente puede dejar pasar tranquilamente el plazo de los treinta días y constituir la garantía cuando solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

La garantía ofrecida por el contribuyente deberá de comprender el monto de las contribuciones adeudadas actualizadas así como sus accesorios tanto los causados como aquellos que se causarán dentro de los doce meses siguientes a su otorgamiento, si al término de este lapso temporal aún subsiste el crédito fiscal, se actualizará el importe y se ampliará la garantía para que se cubra el crédito fiscal actualizado y los recargos que se causen así como lo correspondientes a los doce meses siguiente, esto se hará por cada año que transcurra, todo esto se encuentra en el párrafo segundo del artículo 141 del Código Tributario.

La garantía del interés fiscal se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, de los organismos descentralizado competente para cobrar coactivamente créditos fiscales como el IMSS y el INFONAVIT, de las tesorerías o dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones sin que importe como se les denomine, en caso de que la garantía consista en fianza, la misma se hará a favor de la Tesorería de la Federación o de los citados organismos descentralizados; la garantía subsistirá hasta que sea procedente su cancelación en términos del Código Fiscal de la Federación y su reglamento.²⁹

²⁸ Establecido en el párrafo cuarto del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

²⁹ Confróntese con el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

El interesado ofrecerá la garantía del interés fiscal ante la autoridad recaudadora correspondiente, siendo esta la que le notificó el crédito fiscal, puesto que el artículo 144 párrafo cuarto obliga al contribuyente a comunicar por escrito a dicha autoridad cuando se garantice el interés fiscal, además de que esa autoridad es quien tiene la facultad de llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución y por ende es quien lo puede suspender.

El ofrecimiento de la garantía es para que la autoridad recaudadora la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente; al momento de calificar se deberá de verificar que se cumplan los requisitos que establecen tanto el Código Fiscal de la Federación como su Reglamento en cuanto la clase de garantía ofrecida, el motivo por el que se otorga y que se cubra el importe de las contribuciones adeudadas actualizadas junto con sus accesorios causados y los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento, de no cumplirse, la autoridad requerirá al contribuyente para que dentro del plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que se notifique el requerimiento para que cumpla con el o los requisitos omitidos, de no hacerlo, no se aceptará la garantía;³⁰ sin embargo, la autoridad recaudadora ya no podrá exigir garantía adicional cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos bienes que posee.³¹

En el artículo 69 del Reglamento del Código Tributario se establece la posibilidad de garantizar el interés fiscal, combinándose las diferentes formas de garantía que se establecen en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, así como sustituirse entre sí, en este último caso se debe de constituir la garantía sustituta antes de cancelar la sustituida, siempre y cuando esta no sea exigible, además, con la garantía constituida de podrá garantizar uno o varios créditos fiscales cuando la garantía comprenda los conceptos previstos en el párrafo segundo del artículo 141 del Código y a los cuales ya se ha hecho referencia.

³⁰ Confróntese con el artículo 68 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y 141 primer párrafo del Código Tributario Federal.

³¹ Véase el párrafo séptimo del artículo 144 del Código en comento.

Del párrafo sexto in fine del multicitado artículo 141 se establece que para el caso de solicitar la suspensión contra del cobro de contribuciones o aprovechamientos, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberá constituir la garantía mediante depósito de las cantidades que se están cobrando, ante la Tesorería de la Federación, la Entidad Federativa o Municipio que corresponda por lo que en el mismo Código Fiscal de la Federación, limita la forma de garantizar el interés fiscal; añadiéndose además, que el Tribunal no exigirá el depósito cuando el monto que se está cobrando exceda la posibilidad económica del contribuyente a juicio de los magistrados o Sala de conocimiento, cuando ya se haya constituido la garantía ante la autoridad exactora o cuando se trate de personas distintas a los causantes obligados directamente al pago, en este último caso se debe de observar lo dispuesto en los dos primeros párrafos del artículo 141 en comento en donde se indica que debe de comprender la garantía y que ya se mencionó al inicio de este apartado, asimismo, se señala que deberá de reunir los requisitos que están en el Reglamento del Código vigilando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que sean suficientes al momento de su aceptación como subsecuentemente y en caso de no serlo exigirá la ampliación o se realizará el secuestro o embargo de otros bienes.

Sólo falta destacar que las autoridades fiscales tienen la prohibición legal consistente en que en ningún caso podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.³²

2 Ley del Seguro Social.

En los artículos 291 y 287 de la ley del Seguro Social se refieren al procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos fiscales a que tenga derecho el Instituto Mexicano del Seguro Social tales como las cuotas, capitales constitutivos, así como su actualización y recargos, multas, gastos realizados por

³² Véase el párrafo tercero del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

inscripciones improcedentes, así como los que tenga derecho a exigir en su oportunidad debiéndose ajustar el procedimiento a las normas del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables.

En el artículo 32 del Reglamento del Recurso de Inconformidad respecto a la garantía establece que serán admisibles las que se establezcan en el Código Fiscal de la Federación, quedando en custodia de los servicios de la tesorería que corresponda, siendo calificada dicha garantía por el jefe de la oficina para cobros correspondiente quien informará al Secretario del Consejo Consultivo Delegacional a fin de que dicte el acuerdo que corresponda.

Además de lo antes señalado, no se establece más tramite para garantizar el interés fiscal ante las autoridades ejecutoras de este Instituto, quedando las establecidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.³³

Por último, se considera que el plazo general para constituir la garantía del interés fiscal ante el Instituto Mexicano del Seguro Social es de 15 días contados a partir de aquel en que surta efectos la notificación de la resolución en la que se finque el crédito fiscal, ello porque en términos del artículo 144 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, la autoridad exactora no ejecutará el crédito a que tenga derecho el Instituto cuando se trate de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social en el término antes señalado, sin embargo, no existe en realidad un tiempo específico para garantizar el interés fiscal.

3) Ley del INFONAVIT

La ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en el artículo 30 se establece las facultades de dicho Instituto como organismo fiscal autónomo como lo es la determinación en caso de incumplimiento, del importe de

³³ Confróntese con el último párrafo del artículo 32 del Reglamento del Recurso de inconformidad del IMSS

las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como el cálculo de la actualización y recargos generados, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida; una vez que realice esto, dicho Instituto, tiene la facultad para requerir y ejecutar el cobro por sí o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ajustándose a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, además de la facultad para hacer efectiva las garantías del interés fiscal ofrecidas a favor del INFONAVIT en los términos del Código Fiscal de la Federación; todo esto se encuentra en las fracciones I, III y IX del citado artículo 30 de la ley del Instituto; por lo que se deduce que el procedimiento para el ofrecimiento y aceptación de la garantía del interés fiscal ante este Instituto se rige por el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Reafirmando lo anterior, el Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo en su artículo 3 fracción XIX le da la facultad al instituto para que reciba, tramite y resuelva las solicitudes tanto de la constitución de garantía del interés fiscal, como también, para autorizar su sustitución, así como cancelar dichas garantías y hacerlas efectivas cuando así proceda, en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Se considera que el plazo general para garantizar el interés fiscal es de 15 días contados a partir de aquel en que surta efectos la notificación de la resolución en la que se finque el crédito fiscal, al igual que en el Instituto Mexicano del Seguro Social, puesto que en términos de lo establecido en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación la autoridad exactora debe esperar a que fenezca el plazo de los 15 días para que pueda ejecutar los créditos fiscales a que tenga derecho el Instituto que deriven de cuotas obrero patronales.

Cabe resaltar que las temporalidades generales para garantizar el interés fiscal no son absolutas puesto que puede ser garantizado dicho interés en cualquier momento en que se vaya a solicitar la suspensión del procedimiento administrativo

de ejecución cumpliendo con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

4) Ley de Amparo

En el artículo 135 de la Ley de Amparo se hace referencia a la garantía del interés fiscal cuando el particular interponga juicio de amparo en contra del cobro de contribuciones y aprovechamientos, siendo Indirecto cuando se ejercite en contra de la resolución que ponga fin al recuso de Revocación o Inconformidad según corresponda, o Directo cuando se ejercite en contra de la sentencia definitiva dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en este artículo se establece como trámite el depósito en efectivo de la cantidad que cubra en su totalidad las contribuciones, aprovechamientos, multas y accesorios que se lleguen a causar; dicho depósito debe ser a nombre de la Tesorería de la Federación o al de la tesorería de la entidad federativa o Municipio que corresponda.

De lo anterior, se observa que el intentar garantizar el interés fiscal cuando el asunto se encuentra en amparo es muy limitado, colocando en serios problemas al particular para que pueda garantizar, aún más si el crédito fiscal excede de su capacidad económica, quedando a merced de la autoridad recaudadora quien le ocasionaría al particular severos daños económicos.

D) El Embargo Precautorio

En el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación se establece el embargo precautorio el cual es practicado cuando a juicio de la autoridad fiscal exista peligro inminente de que el contribuyente realice maniobras tendientes a la evasión del pago del crédito fiscal aún cuando no sea exigible; dicho embargo se traba sobre los bienes o la negociación del contribuyente a quien la autoridad haya fincado un crédito fiscal o incluso cuando que el mismo contribuyente lo haya

determinado. En el acta circunstanciada que levanta la autoridad con motivo del embargo se asentará las razones por el cual se lleva a cabo; así mismo la autoridad requerirá al contribuyente para que en el término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo precautorio; si el particular cumple con el requerimiento el embargo queda sin efecto, pero si transcurre el plazo sin que el contribuyente logre desvirtuar el monto de lo embargado, este dejará de ser precautorio para quedar firme.³⁴

Además, este embargo se practicará cuando el contribuyente omita presentar las declaraciones correspondientes en los últimos tres ejercicios fiscales o haga caso omiso a tres requerimientos hechos al particular para la presentación de documentos, si la autoridad requiere al particular que presente el documento en que conste la presentación de una declaración, el embargo se efectuará por no atender tan solo un requerimiento; este embargo queda sin efectos cuando el particular cumple con lo requerido o cuando han transcurrido dos meses de haberse hecho por la autoridad y la misma no haya ejercitado sus facultades de comprobación.³⁵

El embargo precautorio se levantará cuando el contribuyente garantice el interés fiscal de las formas establecidas en el artículo 141 del Código Tributario³⁶

También en el mismo artículo 145 en comento se establece en su quinto párrafo que el embargo precautorio practicado antes de que el crédito fiscal sea exigible se convertirá en definitivo cuando ya lo sea; por lo que será aplicado el procedimiento administrativo de ejecución.

Como se observa, el embargo precautorio resulta un medio de aseguramiento muy peligroso puesto que llega al extremo de practicarse cuando no es exigible el crédito fiscal y aún más, este embargo se torna definitivo por el simple hecho de

³⁴ Visible en el segundo, tercero y cuarto párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

³⁵ Confróntese con la fracción II y III del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

³⁶ Visible en el penúltimo párrafo del artículo 145 del Código Tributario Federal.

que el particular no logre desvirtuar la cantidad que conforma dicho crédito y por la cual se practicó el embargo; aunque en el artículo 145 se establezca que el embargo precautorio se levantará cuando el particular garantice el interés fiscal, no es suficiente para aligerar la carga que se le impone al contribuyente puesto que puede ocurrir que el crédito fiscal se determina y cuantifica de manera ilegal excediendo de la capacidad económica del contribuyente, éste una vez que le fue trabado el embargo en sus bienes ya no podría obtener recursos económicos para garantizar el crédito fiscal mientras se tramitan los medios de defensa en contra de la determinación y liquidación del crédito fiscal, mientras que la autoridad se encontraría en plena libertad de extraer y rematar los bienes ante la imposibilidad del particular de obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución derivándose la destrucción de su fuente de ingresos.

CAPÍTULO III

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

La suspensión es un figura jurídica que tiene por objeto mantener las cosas en el estado en que se encuentran con el fin de evitar que sean ocasionados daños y perjuicios de difícil o imposible reparación a quien lo solicite dentro de la tramitación de un medio de defensa legal que tiene a su disposición motivado por la impugnación de un acto de autoridad que considera que le ocasiona un perjuicio o afectación de manera ilegal, subsistiendo esta figura jurídica hasta que se resuelva en definitiva la legalidad del acto de autoridad controvertido.

A) En la vía administrativa

1) Código Fiscal de la Federación

En este ordenamiento jurídico en el artículo 144 se contempla la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, en principio, en su primer párrafo señala que “no se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social”.

En las líneas transcritas se observa que el legislador le otorga al contribuyente una suspensión temporal del procedimiento administrativo de ejecución para que haga uso de los medios de impugnación que tiene a su alcance, e incluso, el lapso de los treinta días establecidos para la constitución de la garantía del interés fiscal previstos en el artículo 141 párrafo cuarto del Código Tributario se ve incrementado a cuarenta y cinco días por lo que se hace evidente que existe suspensión de oficio aunque muy limitada pero beneficiosa para el contribuyente.

Es requisito indispensable el otorgamiento de la garantía para la procedencia de la suspensión e incluso en el Código Fiscal de la Federación en su multicitado artículo 141, párrafo tercero, se les prohíbe a las autoridades fiscales dispensar el otorgamiento de garantía, convirtiéndose en un requisito sinecuanon para el otorgamiento de la suspensión.

Cabe señalar que en el segundo párrafo del artículo 144 del ordenamiento legal en comento, cuando el contribuyente interpone el recurso de revocación, o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado internacional para evitar la doble tributación del que México sea parte, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución opera con que se demuestre a la autoridad exactora que ha ejercitado cualquiera de los dos medios de defensa dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a su interposición, para que opere la suspensión por cinco meses sin necesidad de garantizar el interés fiscal; además, si se considera que la autoridad tributaria tiene tres meses para resolver el recurso de revocación conforme a lo dispuesto en el artículo 131 del Código Tributario, tiene tiempo de sobra para que la suspensión perdure en lo que es resuelto el medio de defensa, salvo que el contribuyente, con fundamento en el último párrafo del artículo 123 del Código en comento, anuncie, dentro del mes siguiente a la interposición del recurso, que va a presentar pruebas adicionales, en cuyo caso, el plazo que tiene la autoridad fiscal para resolver se ampliará a cinco meses de acuerdo a lo establecido en el último párrafo del artículo 131 del citado Código Tributario, que es el mismo tiempo establecido para garantizar el interés fiscal, a menos que la autoridad no resuelva el recurso dentro de ese tiempo, en este supuesto aún cuando haya vencido el plazo de los cinco meses para garantizar el interés fiscal, el particular no está obligado a hacerlo hasta que se dicte resolución al recurso de revocación, debido a que el párrafo tercero del citado artículo 144 se lo permite.¹

¹ Se deriva del nuevo contenido de los artículos 123, 131 y 144 del Código Fiscal de la Federación cuya reforma es publicada en el Diario Oficial de la Federación el día seis de mayo del año dos mil nueve.

Sin embargo, este beneficio no se ve cuando el contribuyente impugna, mediante recurso de inconformidad, créditos fiscales derivados de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos, que mediante resolución determine y liquide el IMSS o el INFONAVIT, según corresponda, debido a que en el citado artículo 144 del Código Fiscal de la Federación únicamente prevé que dichos créditos no se ejecutará hasta que venza el plazo de quince días contados a partir del día siguiente en que surta efectos su notificación, por lo que se excluyen en el recurso de inconformidad los beneficios que se obtienen por la interposición del recurso de revocación o la interposición del procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado internacional para evitar la doble tributación del que México sea parte.

Por otro lado, cuando el contribuyente decide no interponer el recurso de revocación o el de inconformidad, para accionar el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien, acude ante este órgano jurisdiccional debido a que por el silencio de la autoridad en términos del artículo 131 del Código Tributario ya operó la confirmación del acto impugnado mediante el recurso de revocación, el particular no cuenta tampoco con el beneficio del párrafo segundo del artículo 144 del Código Tributario y sólo tiene la certeza que la ejecución del crédito fiscal se encontrará suspendido por el plazo de cuarenta y cinco días, contados a partir del día siguiente al surtimiento de los efectos de la notificación del crédito fiscal, sin tener que garantizar el interés fiscal y si quiere que continúe la suspensión mientras se tramita el procedimiento contencioso administrativo debe de ofrecer garantía suficiente en términos del Código Fiscal de la Federación.

De ocurrir el caso de que haya varios créditos fiscales y se impugnen algunos de ellos, es procedente la suspensión en cuanto a esos créditos y por lo que respecta a los demás, se tendrán que pagar junto con los recargos correspondientes, lo mismo pasa cuando son controvertidos algunos conceptos de la resolución mediante el cual se finca el crédito fiscal, puesto que en la parte del crédito que no

se impugna será pagada por el contribuyente así como los recargos correspondientes mediante declaración complementaria y debe de garantizar la parte impugnada con sus recargos para que esté en aptitud de obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución por esa parte del crédito fiscal,² en caso contrario se ejecutará dicho procedimiento obteniéndose el cobro total del crédito.

Por otra parte, cuando la negociación se encuentra en concurso mercantil se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución sobre el crédito fiscal cuando el tribunal competente notifique a las autoridades tributarias la sentencia en la que se declara el concurso mercantil siempre que el contribuyente le hubiera notificado previamente a las autoridades fiscales la presentación de la demanda concursal por la que se solicita que la negociación entre en concurso mercantil; al igual se suspenderá el cobro del crédito fiscal derivado del Impuesto Empresarial de Tasa Única (IETU) que haya sido causado con posterioridad a la sentencia declaratoria de concurso mercantil a partir de su notificación a las Autoridades Hacendarias. La suspensión perdurará hasta que sea decretada la quiebra o transcurran treinta días después de la firma del convenio entre el contribuyente, sus acreedores y el fisco federal en el que se haya establecido el pago de créditos fiscales o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación en donde se prevé que el Fisco tendrá preferencia después de los acreedores alimentarios, de los sueldos o salarios devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, para ello deberán demostrar los interesados la vigencia y exigibilidad del crédito a su favor mediante el recurso de revocación.³

² Confróntese con los párrafos cuarto, sexto y séptimo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

³ Confrontar con los párrafos noveno, décimo y duodécimo del artículo 144; el párrafo duodécimo en relación con el artículo 149, todos del Código Tributario Federal.

Es de observarse en el párrafo anterior se encuentra otro supuesto por el que se otorga la suspensión sin necesidad que se constituya la garantía del interés fiscal operando de manera oficiosa con la sola notificación de la presentación de la demanda de concurso mercantil y a su tiempo, la sentencia de declaración de concurso mercantil.

Para el caso en que se niegue la suspensión o se viole la otorgada a los contribuyentes que estén tramitando recurso ante la autoridad fiscal que corresponda, podrán acudir con el superior jerárquico, de la autoridad que esté ejecutando el procedimiento, con los documentos en que conste el medio de defensa ejercido y el ofrecimiento o en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal⁴, porque no hay que perder de vista que en el recurso de revocación el contribuyente tiene cinco meses para garantizar, o bien, hasta que sea resuelto el mismo y tenga que interponer algún otro medio de defensa.

2) Ley del Seguro Social.

Como ya quedó precisado en capítulos anteriores, el Instituto Mexicano del Seguro Social tiene atribuciones de organismo fiscal autónomo en términos de lo establecido en el artículo 270 y 271 de su Ley, por lo que este instituto determina y liquida, así como recauda y administra las cuotas a que tiene derecho percibir conforme al lo dispuesto por la fracción II y penúltimo párrafo del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, ajustándose a las normas de la Ley del Seguro Social y en lo no previsto a las del citado Código, dotándosele además de autonomía para ejecutar el procedimiento administrativo de ejecución por si misma sin necesidad de la participación de ninguna otra autoridad fiscal.

Los ingresos a que tiene derecho a percibir el Instituto Mexicano del Seguro Social, de los que ya se hizo referencia en el primer capítulo, se les da el carácter de crédito fiscal conforme al contenido del artículo 287 de su ley son estos las

⁴ Confronte con el último párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

cuotas obrero patronales, capitales constitutivos así como su actualización y recargos, las multas impuestas en términos de la Ley del Seguro Social, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y aquellos que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes.

En caso de que el sujeto obligado quiera impugnar el crédito fiscal emitidos por este Instituto lo podrá hacer mediante la interposición del recurso de inconformidad o mediante el juicio contencioso administrativo tramitado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; ello en términos de lo dispuesto en el artículo 294 de la Ley del Seguro Social.

Si el contribuyente ocurre ante el mismo Instituto ejercitando el recurso de inconformidad, tiene el beneficio de la suspensión de 15 días del procedimiento administrativo de ejecución, contenido en el artículo 144 del Código Tributario, plazo que se contará a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación; después de ese tiempo tiene que solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, ya sea que se efectúe en el mismo recurso de inconformidad o por separado, dicha suspensión se deberá solicitar al Secretario General del Instituto Mexicano del Seguro Social o al Secretario del Consejo Consultivo Delegacional, pudiéndose hacer, como ya se había dicho, desde la interposición del recurso de inconformidad, o bien, durante su tramitación; en caso de que el procedimiento administrativo de ejecución esté en vías de ejecución, la suspensión se podrá solicitar, además de las autoridades antes señaladas, ante la autoridad ejecutora que en este caso es el jefe de la oficina para cobros que esta ejecutando el procedimiento económico coactivo.⁵

El Secretario del Consejo Consultivo Delegacional al recibir la solicitud de suspensión la remite al Jefe de la Oficina para Cobros de la localidad para que

⁵ Confróntese con el párrafo primero y segundo del artículo 32 del Reglamento del Recurso de Inconformidad del Instituto Mexicano del Seguro Social.

este califique la garantía ofrecida e informe al mencionado secretario para que dicte si se concede o no la suspensión.⁶

En lo demás, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se sujeta a las normas establecidas en el Código Fiscal de la Federación incluyendo el otorgamiento de la garantía la que quedará en custodia de los servicios de la tesorería que corresponda.⁷

3) Ley del INFONAVIT

En su artículo 30 se establecen las facultades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores como organismo fiscal autónomo, dentro de las cuales se encuentra determinar el importe tanto de las aportaciones patronales y descuentos omitidos así como su actualización y recargos que se generen señalando las bases para su liquidación, fijar en cantidad líquida y requerir su pago así como también tiene facultades para por sí o mediante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realizar el cobro y ejecución para obtener los créditos fiscales fincados, debiéndose de ajustar las normas del Código Fiscal de la Federación, ello se encuentra en las fracciones I y III del citado artículo 30 de la ley que rige al INFONAVIT.

Si el contribuyente quiere impugnar la resolución mediante el cual se le finca uno o varios créditos fiscales podrá promover recurso de inconformidad según lo establecido en el artículo 52 de la Ley del INFONAVIT, u optar por acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a demandar la nulidad de la resolución conforme al artículo 54 de la misma Ley.

Si se interpone el recurso de inconformidad ante el Instituto, se tramitará con base en el Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Instituto

⁶ Se encuentra establecido en el párrafo tercero del artículo 32 del Reglamento citado.

⁷ Esto se encuentra establecido en el último párrafo del artículo 32 del Reglamento del Recurso de Inconformidad del Instituto Mexicano del Seguro Social.

del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; por lo que respecta a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, en el artículo 6 de ese reglamento se establece que para suspenderlo deberá ser mediante solicitud que el interesado presente ante el Instituto junto con el otorgamiento de garantía suficiente que se deberá de exhibir dentro del plazo de quince días; dicha garantía se efectúa ante la oficina ejecutora debiendo ser bastante para cubrir el crédito fiscal, mediante las formas de garantía que establece el Código Fiscal de la Federación y las cuales ya fueron vistas en el capítulo anterior; una vez hecho lo anterior, el Secretario de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Instituto concederá la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución hasta que se le comunique a la oficina ejecutora la resolución correspondiente aplicándose todo lo conducente a dicha suspensión lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

B) Dentro del proceso.

1) Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

En este rubro la “suspensión tiene por objeto impedir al demandante durante el tiempo que dure la tramitación del proceso contencioso-administrativo, los perjuicios que el acto impugnado pudiera traerle con motivo de su ejecución”⁸

a) Incidente de Suspensión

Se encuentra regulado en el artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En principio, para poder solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el solicitante

⁸ LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal. 7ª edición, Ed. Porrúa, México, 2002.

debió de haber solicitado dicha suspensión y haber garantizado el interés fiscal ante la autoridad tributaria y sólo cuando suceda que ésta negó la suspensión al contribuyente; le rechazó la garantía ofrecida, o bien, le concedido la suspensión y posteriormente la autoridad exactora haya reiniciado la ejecución. Una vez que el contribuyente se encuentra en cualquiera de estos supuestos es procedente solicitar la suspensión de la ejecución del procedimiento administrativo de ejecución ante el Tribunal, ya sea que lo solicite en el mismo escrito de demanda o en cualquier tiempo ante la Sala de conocimiento del juicio, siempre que no se haya dictado sentencia. En la solicitud se deberá exponer las razones por las cuales considera que se debe otorgar la medida y los perjuicio que se causarían en caso de que se efectúe la ejecución de los actos a suspender; debiendo anexar a su escrito, copia de la promoción en la que solicite la suspensión, así como de los documento que ofrezca como prueba para cada una de las partes y otra para la carpeta de suspensión, serán admisibles como prueba únicamente aquellos documentos en los que conste que ofreció la garantía, en el que solicitó la suspensión ante la autoridad exactora y en su caso y de ser posible aquellos documentos en que conste la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución.⁹

Además deberá de ofrecer garantía suficiente mediante billete de depósito o póliza de fianza expedida por institución autorizada, ello para que en caso de que obtenga sentencia que no sea favorable se repare el daño o indemnizar los perjuicios que se ocasionen a la demandada o a terceros con el otorgamiento de la suspensión, por ello se deberá ofrecerse a favor de la contraparte o de los terceros.¹⁰

En la fracción VI del citado artículo 28 se contempla el caso, de cuando se solicita la suspensión en contra de la determinación, liquidación, ejecución o cobro de créditos fiscales procederá la suspensión y surtirá efectos si se constituye la

⁹ Confróntese con el artículo 28 párrafo introductorio así como sus fracciones I, II, III y VII de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

¹⁰ Visible en la fracción IV del citado artículo 28.

garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora por cualquier medio previsto en las leyes fiscales siendo estos los contenidos en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

La Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la que se solicite la suspensión, esta facultado para reducir el monto de la garantía cuando ocurra cualquiera de las siguientes causales: la primera es cuando el monto de los créditos fiscales excede la capacidad económica del solicitante y segunda si dicho solicitante es tercero distinto al sujeto obligado de manera directa o solidaria al pago del crédito.¹¹

La suspensión se tramitará por cuerda separada abriéndose al efecto carpeta de suspensión.¹²

El magistrado instructor podrá en el auto en el que se admita a tramite la suspensión, decretar la suspensión provisional, siempre que no se afecte al interés social, se contravenga disposiciones de orden público o quede sin materia el juicio y que además no se trate de actos que se hayan consumado de manera irreparable, que se causen daños mayores al solicitante de no decretarse la suspensión y que se advierta claramente la ilegalidad del acto impugnado sin que se analice el fondo del asunto.¹³

En el auto donde se decrete o niegue la suspensión provisional podrá ser impugnado por las autoridades mediante el recurso de reclamación y el demandante lo podrá hacer mediante amparo indirecto puesto que no se establece medio de defensa para él.¹⁴

¹¹ Visible en los incisos a) y b) del segundo párrafo de la fracción VI del artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

¹² La tramitación de la suspensión por cuerda separada y su carpeta están previstas en la fracción II y VIII del citado artículo 28.

¹³ Ello es visible en la fracción IX del multicitado artículo 28 de la Ley que rige el procedimiento contencioso administrativo.

¹⁴ Se deriva del contenido de la fracción X del artículo 28 invocado.

Si en la ley que regula el acto impugnado no se provee la suspensión, esta tendrá el alcance que indique el Magistrado instructor en cuanto a la suspensión provisional, o la Sala cuando se trata de la suspensión definitiva, subsistiendo la misma mientras no se modifique, revoque o se dicte la sentencia en que resuelva el asunto principal.¹⁵

De ocurrir un hecho superveniente, la Sala de conocimiento puede modificar o revocar la sentencia interlocutoria en que se decretó o negó la suspensión definitiva, de acuerdo al contenido de la fracción XII del artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En cuanto a la garantía constituida en el tribunal, para la reparación del daño o indemnización de los perjuicios, será cancelada o liberada según corresponda si fue mediante billete de depósito o póliza de fianza, cuando el solicitante obtenga sentencia ejecutoriada favorable, en caso contrario y a petición de la contraparte o del tercero, la Sala ordenará hacer efectiva la garantía otorgada ante el Tribunal previa acreditación de que a dichas personas les fueron causados los daños o perjuicios.¹⁶

Si la solicitud de la suspensión de la ejecución es promovida por la autoridad demandada por haberse concedido en forma indebida, se ordenará de inmediato su aplicación.¹⁷

Al respecto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a través de sus precedentes y tesis aisladas ha emitido criterios para la aplicación de este artículo; iniciando con los supuestos que se establecen en el párrafo introductorio del artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo

¹⁵ Confróntese con la fracción XI del artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

¹⁶ Confrontar con la fracción XII del citado artículo 28.

¹⁷ Es visible en la fracción XIV del artículo 28 invocado, la suspensión es procedente de inmediato en vista de que la autoridad demandada al ser la emisora y ejecutora del acto impugnado no necesita ubicarse dentro de los tres supuestos señalados en el párrafo introductorio del artículo mencionado para que se suspenda.

respecto a que se solicitará la suspensión cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía o reinicie la ejecución, el tribunal ha expresado que el citado artículo 28 está reconociendo la posibilidad de obtener la suspensión de los diversos tipos de actos administrativos que se pueden impugnar en el Tribunal mediante juicio contencioso administrativo y frente a lo preceptuado en la fracción VI del mismo, respecto a la suspensión de actos en las que se determine, liquide, ordene la ejecución del cobro de créditos fiscales sí resulta procedente la solicitud de la suspensión aún cuando no se haya solicitado la misma ante la autoridad ejecutora, puesto que al ser interpretado el artículo en comento, se deriva que las circunstancias para la procedencia de la suspensión no se encuentran referidas en lo provisto por la fracción VI por lo que no es aplicable en este supuesto lo previsto en el párrafo primero.¹⁸

Lo anterior resulta de una interpretación dinámica y funcional del contenido del citado artículo 28 de la ley, puesto que en el mismo se norman tanto la suspensión contenida en el derogado artículo 227 así como la contenida en el derogado artículo 228 Bis del Código Fiscal de la Federación, por lo que se debe desentrañar primero la naturaleza de dicha medida antes de resolver sobre la procedencia de la suspensión solicitada debiéndose para ello determinar si la autoridad ejecutora ya inició la ejecución del acto administrativo impugnado, si dicho acto consiste en la determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones o créditos de naturaleza fiscal, o bien, si se solicita la suspensión de la ejecución de un acto administrativo distinto y cuya ejecución no inicia. De esta manera el Tribunal esta en aptitud de tramitar correctamente la suspensión solicitada pidiendo el cumplimiento de los requisitos que sean acordes a la suspensión del acto administrativo que se solicita.¹⁹

¹⁸ Visible en la tesis cuyo rubro dice "SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO POR LIQUIDACIÓN O COBRO DE CRÉDITOS FISCALES, ES PROCEDENTE EN JUICIO AÚN CUANDO NO SE HAYA PLANTEADO PREVIAMENTE ANTE LA AUTORIDAD EJECUTORA" emitida por la segunda sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en la Revista del Tribunal, Quinta Época, año VII, número 73, Tomo II, enero 2007, pagina 1685

¹⁹ El criterio es visible en la tesis emitida por la Sala Regional Noreste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuyo rubro dice "SUSPENSIÓN DEL ACTO IMPUGNADO. EL

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sostiene que la constitución de la garantía del interés fiscal es parte fundamental para la eficacia de la suspensión ya que la falta de ello no trae como consecuencia que sea negada la suspensión si no que sea ineficaz posteriormente, ya que la autoridad esta en aptitud legal de proceder a la ejecución del acto impugnado.²⁰

Ello es así, como se vio, las autoridades fiscales en términos del párrafo tercero del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación están impedidas para dispensar el otorgamiento de la garantía, y por otro lado, la fracción VI del artículo 28 de la Ley que rige el procedimiento contencioso administrativo federal ciñe el surtimiento de los efectos de la suspensión a la constitución de dicha garantía y por ende, aunque el Tribunal otorgue la suspensión sin que se cubra con ese requisito legal, la autoridad exactora podrá llevar acabo el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar el crédito fiscal haciendo caso omiso a la suspensión otorgada sin que le repercuta alguna consecuencia jurídica porque simplemente la suspensión no surtió sus efectos.

Anterior a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se solicitaba la suspensión en términos del artículo 208 Bis del Código Fiscal de la Federación en contra de multas no fiscales eximiéndose al solicitante de garantizar el interés fiscal ya que se trataba de aprovechamientos y no de contribuciones, pero actualmente con la nueva ley se tiene que constituir dicha garantía para que pueda surtir sus efectos ante la autoridad ejecutora porque dichas multas constituyen créditos fiscales y en términos del la fracción VI del artículo 28 de la ley en comento se tiene que garantizar. Con más razón se tiene

ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA REGULA, DEBE INTERPRETARSE DE MANERA INTEGRAL, DINÁMICA Y FUNCIONAL, MÁS NO AISLADA Y GRAMATICAL” publicada en la Revista del Tribunal, Quinta Época, año VII, número 73, Tomo IV, enero 2007, pagina 1946.

²⁰ El criterio es visible en el precedente emitido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal, cuyo rubro dice “SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO EN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SU PROCEDENCIA” publicada en la Revista del Tribunal, Quinta Época, año VII, número 74, febrero 2007, pagina 259.

que garantizar las multas fiscales por el incumplimiento de una obligación de carácter formal.

Sobre este tema de la suspensión, supongamos que un contribuyente ya le fue trabado embargo sobre sus bienes pero aún no se procede al remate de los mismo y el conjunto de esos bienes es todo lo que tiene, pero quiere que se le otorgue la suspensión contra el procedimiento administrativo de ejecución para impedir que sean rematados, mientras se resuelve la situación jurídica sobre la legalidad del acto administrativo sobre el cual se le determinó uno o varios créditos fiscales, así como en contra del embargo practicado, pero se encuentra con la sorpresa de que el citado artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su fracción VI le pide que garantice por cualquier medio legal permitido por el Código Fiscal de la Federación ¿Cómo le va hacer el contribuyente si los bienes de su patrimonio ya no le alcanzan para ofrecer la garantía y el citado artículo 28 de manera textual le exige ese requisito para que le surta efectos la suspensión que se conceda? El contribuyente con el acta del embargo practicado puede acreditar que ya se encuentra garantizado el interés fiscal, puesto que en términos del artículo 151 del Código Tributario, el embargo es un medio de hacer efectivo un crédito fiscal y por ende ya tiene asegurado en su totalidad el interés fiscal por lo que ya no es necesario que se constituya garantía por cualquier medio como póliza de fianza o billete de depósito, además al ser valuados los bienes en términos del artículo 175 del Código Fiscal de la Federación la autoridad fiscal ya ha verificado el valor de los mismos y si no exigió garantía adicional en ese momento sino hasta que el contribuyente le solicita al Tribunal el otorgamiento de la suspensión, la autoridad no puede solicitar garantía adicional como impedimento para el otorgamiento de la suspensión, puesto que el artículo 144 del citado Código Fiscal en su párrafo séptimo establece que no se exigirá garantía adicional si ya se han embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal, habiendo la presunción de que con los bienes embargados que también fueron valuados, se encuentra debidamente garantizado dicho interés revirtiéndose la carga de la prueba la autoridad fiscal, porque es ella

quien debe de probar que los bienes embargados no son suficientes para garantizar.²¹

Por otra parte, si la autoridad guarda silencio ante la solicitud de la suspensión y el ofrecimiento de la garantía el contribuyente se encuentra en aptitud de solicitarla ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando la autoridad exactora sin contestar reinicia o inicia la ejecución del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que de forma tácita niega la suspensión y/o rechaza la garantía actualizándose los supuestos del artículo 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, de forma contraria se daría pie a la autoridad exactora a que no conteste ninguna solicitud de suspensión u ofrecimiento de garantía para que nunca fuera concedida la suspensión por el Tribunal en ningún caso.²²

b) Medida cautelar

Para el autor Héctor Chávez “son una medida procesal prevista por el legislador y que se adopta generalmente por el órgano jurisdiccional destinado a garantizar la efectividad de la futura resolución definitiva, así como a evitar que durante la pendency del proceso se puedan producir daños de difícil o imposible reparación, determinadas por el peligro o la urgencia que supone el inevitable retardo del

²¹ Esto se sustenta a partir del precedente y la tesis aislada emitidos por la Primera y Segunda Sección, respectivamente, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuyo rubros dice: “SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO.- EMBARGO COACTIVO, ES IDÓNEO PARA GARANTIZAR LE INTERÉS FISCAL, EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 151 Y 144, SÉPTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN” y “EMBARGO PRACTICADO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- LA PRUEBA DE QUE LA GARANTÍA NO ES SUFICIENTE CORRESPONDE A LA AUTORIDAD” publicadas en la Revista del Tribunal, Quinta Época, año VII, número 74, febrero 2007, páginas 284 y 580.

²² Es visible en el precedente emitido por la Primera sección de la Sala Superior del Tribunal referido y cuyo rubro dice: “SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO.- PROCEDE CONCEDERLA SI LA AUTORIDAD INICIA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN NO OBSTANTE QUE NO SE HAYA DADO RESPUESTA EXPRESA A LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN NI AL OFRECIMIENTO DE LA GARANTÍA” publicado en la Revista del Tribunal, Quinta Época, año VII, número 73, Tomo II, enero 2007, pagina 837.

medio judicial, por el devenir temporal del proceso”²³, mientras que el autor Carlos Alberto Ortega las define como las “medidas que el legislador ha dictado con el objeto de que la parte vencedora no quede burlada en su derecho.”²⁴

Las medidas cautelares existen dentro de un proceso jurisdiccional con el fin de que la resolución pueda ser efectiva a la hora de su cumplimiento, garantizándose de esta forma la administración de justicia; esas medidas se encuentran subordinadas al proceso ya que pueden nacer dentro de este para desaparecer una vez que se haya resuelto en definitiva, asegurándose la ejecutoriedad de la resolución, dándole eficacia plena a la función jurisdiccional; estas medidas por ende, no tienen la categoría de cosa juzgada siendo susceptibles de ser modificadas, revocadas o continuar existiendo por la aparición de causas supervenientes dadas a conocer por cualquiera de las partes e incluso por un tercero que se vea afectado por las medidas.

Con las medidas cautelares se evitan daños de difícil o imposible reparación los cuales pueden aparecer si se lleva a cabo la ejecución del acto controvertido. Entonces con estas medidas, por un lado, se busca el aseguramiento o conservación de bienes o situaciones jurídicas determinadas con el fin primordial de que la ejecución de la sentencia se realice sin obstáculo alguno, por ejemplo en la materia que nos ocupa se puede ordenar el aseguramiento del dinero o bienes suficientes que garanticen el pago del crédito fiscal, asegurándose que no sean dilapidados los bienes con el objeto de incumplir con el pago del crédito; o se pueden dictar medidas tendientes a evitar daños y perjuicios irreparables o de difícil reparación que se pudiesen causar al contribuyente si la autoridad recaudadora ejecuta el cobro coactivo del crédito fiscal impugnado; así pues, en algunos casos se pueden dictar medidas cautelares que originen un cambio en la situación jurídica, como el ordenar que se practique el embargo precautorio contenido en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación sobre los bienes o

²³ GONZÁLEZ CHÁVEZ, Héctor. La Suspensión del Acto Reclamado en Amparo Desde la Perspectiva de los Principios de las Medidas Cautelares, Ed. Porrúa, México, 2006. p 90.

²⁴ ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Porrúa, México, 2007 p. 250.

la negociación del contribuyente afectado, en donde éste, conserve los bienes o negociación pero con la restricción a que disponga de ellos, evitándose que el contribuyente los pueda vender o dilapidar y a su vez aún pueda usarlos para continuar su actividad económica mientras se resuelve la legalidad del crédito fiscal, de esta manera hay un cambio en su derecho como propietario de los mismos. Por el otro, con las medidas cautelares se puede innovar la relación jurídica existente puesto que la modifica anticipadamente y de manera provisional, es decir “las medidas cautelares pueden ser configuradas con unos efectos que trascienden a la conservación de la situación existente al plantearse el litigio e innoven esa situación en el sentido de imponer (en todo caso con la provisionalidad propia de las medidas cautelares) una satisfacción de la pretensión interpuesta en el proceso principal, que, extraprocesalmente, ni estaba siendo reconocida ni satisfecha”²⁵. En el ámbito contencioso – administrativo las medidas cautelares que innoven o inovativas son las que se conocen como medidas positivas que son aquellas que imponen a la autoridad administrativa una conducta de hacer o abstenerse a ejecutar algo. Para el otorgamiento de estas medidas deben de existir hechos verosímiles como el peligro real en la demora.

Entonces, la suspensión de la ejecución del acto impugnado forma parte de estas medidas cautelares, sin embargo, sólo constituyen una pequeña parte de las posibilidades que se pueden lograr con las medidas cautelares.

En la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en sus artículos 24 al 27 se especifican las reglas para el otorgamiento de las medidas cautelares solicitadas al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Primeramente se establece que se pueden decretar todas las medidas cautelares necesaria para mantener la situación de hecho existente para evitar que el proceso quede sin materia o se cause un daño irreparable al actor, a menos que con dicha medida se cause un perjuicio al interés social o si con ella se contravienen disposiciones de

²⁵ GONZÁLEZ CHÁVEZ, Héctor. Ob. Cit. p. 98

orden público, destacándose que con dicha medida se prevé algún hecho o circunstancia para mantener viva la materia de la controversia.²⁶

Debido a que son muy variadas las medidas cautelares resulta imposible nombrar y sistematizar todas las que se pudieran otorgar, porque ello depende de las circunstancias especiales del caso en que sean solicitadas.

Las medidas cautelares se pueden solicitar cuando haya iniciado el juicio contencioso administrativo debiéndose reunir los siguientes requisitos:

Se debe de hacer por escrito, en el cual se señale el nombre del solicitante así como el domicilio para oír notificaciones en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando el solicitante tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, en cuyo caso, el domicilio señalado deberá estar situado dentro de la circunscripción territorial de la Sala Regional competente; también se señalará la resolución que se pretende impugnar y la fecha de notificación de la misma; los hechos que se quieren resguardar con la medida solicitada y la expresión de los motivos por los cuales se solicita la misma.²⁷

En el mismo escrito se anexará el acreditamiento del derecho que tiene para gestionar la necesidad de la medida que se solicita, así como una copia del escrito de solicitud y sus anexos para cada una de las partes que vayan a participar en el juicio, con el objeto de correrles traslado.²⁸

De no cumplirse con todos estos requisitos se tiene por no interpuesto el incidente en el que se solicitan las medidas cautelares de conformidad con el primer párrafo del artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

²⁶ Confróntese con el párrafo introductorio del artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

²⁷ Visible en la fracción I incisos a) – d) del artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

²⁸ Confrontarse con la fracción II del artículo 24 citado.

Como se puede ver, dentro de los requisitos en el inciso “b” de la fracción I e inciso “b” de la fracción II del artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se pide como requisitos la resolución que se pretende impugnar y la fecha de notificación de la misma, así como copia del escrito para cada una de las partes que vayan a participar en el juicio; dejándose entrever que se pueden solicitar al Tribunal las medidas cautelares antes de iniciar el juicio contencioso administrativo, pero de nada sirve, puesto que en el párrafo introductorio del artículo 24 en comento se establece que una vez iniciado dicho juicio se pueden decretar todas las medidas necesarias para mantener la situación de hecho existente, de tal forma que la redacción de este artículo corta la posibilidad de hacer más eficientes a las medidas cautelares puesto que si se pudieran otorgar antes de ser accionado el juicio contencioso administrativo se destruiría aún más la posibilidad de que el contribuyente sufriera daños y perjuicios de difícil o imposible reparación resguardándose la afectividad del cumplimiento de la sentencia que el Tribunal dictará.

Continuando con las reglas a que se sujetan las medidas cautelares en el mismo artículo 24 de la Ley que rige al proceso contencioso administrativo se establece específicamente en su penúltimo párrafo que el Magistrado Instructor cuando considere que los daños que puedan causarse sean inminentes, podrá ordenar una medida cautelar, pero si esta puede causar afectaciones patrimoniales, entonces para que se pueda ordenar la medida se exigirá garantía para responder de los daños y perjuicios que se causen con la misma.

Ahora bien, conforme al artículo 27 de la misma ley, si el otorgamiento de las medidas cautelares puede causar daños a terceros, se podrán ordenar siempre y cuando el solicitante otorgue garantía suficiente para reparar mediante indemnización los daños y perjuicios que con dicha medida se llegaren a causar si no se obtiene sentencia favorable en el juicio, para el caso de que la indemnización fuera incuantificable, la Sala Regional de manera discrecional fijará el importe de la garantía; sin embargo, si el tercero da a su vez caución bastante

para indemnizar los daños y perjuicios que pudieran causar al solicitante, las medidas cautelares podrán quedar sin efectos; en el mismo tenor la autoridad que emitió el acto impugnado, puede obligarse a resarcir los daños y perjuicios que se le causen al particular por no dictarse las medidas cautelares que solicita, entonces el Tribunal, analizado las circunstancias del caso, puede no decretar las medidas cautelares que pedidas, pero en caso de que la sentencia definitiva sea contraria a la autoridad, la Sala Regional, la Sección o el Pleno de la Sala Superior la condenará a pagar la indemnización administrativa correspondiente.

En todos los demás casos, la Sala Regional puede dictar las medidas cautelares solicitadas por el actor, debiendo motivar cuidadosamente las medidas adoptadas, para hacerlo, el particular debe justificar en su solicitud las razones por las cuales la medida o medidas solicitadas son indispensables.²⁹

El acuerdo que se dicte para la admisión del incidente de medidas cautelares se ordenará correr traslado a quien se le impute el acto impugnado o los hechos objeto de la controversia, pidiéndole un informe que será rendido dentro del plazo de tres días, con el apercibimiento que de no ser rendido, o de hacerse, no se refiere de manera específica a los hechos que se le imputen se tendrán por ciertos; además el Magistrado Instructor resolverá respecto a las medidas cautelares previas que se soliciten.³⁰

Una vez rendido el informe o vencido el plazo para hacerlo, la Sala Regional del conocimiento dentro de los cinco días siguientes dictará la resolución interlocutoria en la que se decretaran o negaran las medidas cautelares solicitadas y en su caso se pronuncie respecto de la admisión de la garantía ofrecida, esta deberá otorgarse dentro del plazo de tres días para que las medidas cautelares decretadas continúen surtiendo sus efectos.³¹

²⁹ Confróntese con el último párrafo del artículo 24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

³⁰ Visible en el primer párrafo del artículo 25 de la ley invocada.

³¹ Se encuentra en el segundo párrafo del citado artículo 25.

Si ocurre un hecho superveniente, antes de que sea dictada la sentencia definitiva, la Sala Regional tiene la facultad de modificar o revocar la resolución interlocutoria en la que haya decretado o negado las medidas cautelares.³²

Una vez decretadas las medidas cautelares, ocurre que el obligado no da cumplimiento a ellas o la autoridad rechaza la garantía, la Sala que las otorgó declarará, en su caso, la nulidad de las actuaciones efectuadas en violación a dichas medidas imponiéndole al renuente una multa por el monto equivalente de uno a tres tantos del salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al mes y para ello se deberá tomar en cuenta la gravedad del incumplimiento, el sueldo y nivel jerárquico del servidor público sancionado, así como, las consecuencias ocasionadas, que fueron señaladas por el afectado, a causa de la inobservancia de las medidas decretadas, en último caso, el solicitante tendrá derecho a que se le indemnice por los daños y perjuicios ocasionados, dicha indemnización correrá a cargo de la unidad administrativa en la que preste sus servicios el servidor público.³³

Si se trata de situaciones jurídicas duraderas que produzcan daños substanciales al actor o una lesión importante del derecho que pretende por el transcurso del tiempo, la Sala puede decretar medidas cautelares positiva³⁴, es decir, se le impone a la autoridad administrativa la realización de una conducta o la abstención de realizar algo.

Las medidas cautelares se pueden solicitar al momento de la interposición de la demanda o posteriormente, cabe destacar que estas medidas no se deben limitar a la mera suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que se pueden pedir contra todo aquello que pueda dejar el juicio sin materia o que pueda causar un daño de difícil o imposible reparación; de solicitarse la medida

³² Véase el párrafo tercero del artículo 25 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

³³ Visible en el último párrafo del citado artículo 25.

³⁴ Se encuentra establecido en el artículo 26 de la citada Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

cautelar contra un posible daño que pueda causar el cobro de un crédito fiscal el solicitante necesariamente tiene que garantizar el importe del mismo puesto que se puede causar una afección patrimonial al erario público y la forma de hacerlo en este caso es mediante depósito de las cantidades que se pretenden cobrar ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa o Municipio que corresponda

Debido a que tanto las medidas cautelares como la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado pueden encaminarse a lo mismo es recomendable que en la solicitud se mencionen los artículos que fundamentan la solicitud de la medida, es decir, si es con base al artículo 28 o en los artículos 24 y 25 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

2) Ley de Amparo

Para Burgoa la suspensión “será aquel acontecimiento (acto o hecho) o aquella situación que generan la paralización o cesación temporalmente limitada de algo positivo, consistente en impedir para lo futuro el comienzo, el desarrollo o las consecuencias de ese “algo” a partir de dicha paralización o cesación, sin que se invalide lo anteriormente transcurrido o realizado”³⁵

La suspensión en la materia que nos ocupa, dentro del amparo, es a petición de parte puesto que no se encuadra dentro de los supuestos del artículo 123 de la Ley de Amparo para que sea decretada de oficio siendo sólo para aquellos actos que importen el peligro de privación de la vida, deportación o destierro o algún otro acto prohibido por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y cuando de trate de algún otro acto que de llegarse a consumir haría físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual reclamada.

³⁵ BURGOA O., Ignacio. El Juicio de Amparo. 40ª edición. Ed. Porrúa, México, 2004 p. 710.

Pues bien, como la suspensión contra el cobro coactivo del crédito fiscal no encuadra en los supuestos mencionados en el párrafo anterior, en términos del artículo 124 de la Ley de Amparo la suspensión se otorgará a instancia de parte debiéndose cumplir con los requisitos que a continuación se hace referencia.

Que sea solicitada por el agraviado pudiéndose hacer al momento de interponer la demanda de amparo o en cualquier tiempo mientras no sea dictada sentencia ejecutoriada; que con la suspensión no se siga perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público y por último que los daños y perjuicios que se llegaran a causar con la ejecución del acto sean de difícil reparación.

En cuanto a los perjuicios al interés social o contravención a disposiciones de orden público, en el mismo artículo 124 se dan las causas por las cuales se considera que ocasionan esos perjuicios o contravenciones siendo los siguientes:

- Que con la medida se continúe el funcionamiento de centros de vicio, de lenocinios, la producción y el comercio de drogas y enervante;
- Que se permita la consumación o continuación de delitos o sus efectos;
- Que se permita el alza de precios de artículos de primera necesidad o de consumo necesario;
- Que con la suspensión se impida la ejecución de medidas para el combate de epidemias graves, el peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, o la campaña contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenen al individuo o degeneren la raza;
- Que se impida el cumplimiento de ordenes militares;
- Que se produzcan daños al medio ambiente, al equilibrio ecológico o se afecte la salud de las personas;
- Que mediante la suspensión se permita el ingreso al país de mercancías cuya introducción esté prohibida en términos de Ley o bien que el ejecutivo restrinja o prohíba las importaciones, exportaciones y el tránsito de

productos, artículos y efectos cuando sea urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o cualquier otro propósito que beneficie al país;

- Que sen incumplidas las normas relativas a regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación o importación, salvo el caso de las cuotas compensatorias, las cuales se apegarán a lo regulado en el artículo 135 de esta Ley;
- Se incumplan con las Normas Oficiales Mexicanas; y
- Con la medida se afecte la producción nacional.

Una vez cubiertos los requisitos establecidos en el artículo 124 de la Ley de Amparo para la solicitud de la suspensión y al percatarse el Juez de Distrito que hay peligro inminente de que sea ejecutado el acto reclamado con notorios perjuicios para el quejoso, dicho juez, puede ordenar la suspensión provisional a efecto de que las cosas se mantengan en el estado en que se encuentran hasta que se notifique a la autoridad responsable la resolución que se dicte respecto de la suspensión definitiva.³⁶

En el auto en que se admita dicho incidente el Juez de Distrito pedirá informe previo a la autoridad responsable que deberá de rendirlo dentro de las veinticuatro horas siguientes con el apercibimiento de que en caso de no rendirse se presumirá como cierto el acto que señala el solicitante de la suspensión además de que le será impuesta una corrección disciplinaria, en el informe, la autoridad expresará si son ciertos o no los hechos que se le atribuyen, si existe en acto que se reclama, en su caso la cuantía del asunto que lo haya motivado, pudiendo la autoridad exponer las razones que considere pertinentes sobre la procedencia de la suspensión solicitada, transcurrido ese plazo, se celebrara la audiencia dentro de las setenta y dos horas siguientes sin importar si la autoridad rindió o no el informe, excepto cuando las autoridades omisas funcionen fuera del lugar de la jurisdicción del juez y no sea posible que rindan su informe con la debida

³⁶ Se deriva del contenido del párrafo primero del artículo 130 de la Ley de Amparo.

oportunidad, en ese caso se celebrará la audiencia respecto al acto reclamado de las autoridades residentes en el lugar a reserva de que se celebre la audiencia que corresponda a las autoridades foráneas, ello en términos de lo establecido en el artículo 133 de la ley de amparo; se podrá modificar o revocar la resolución dictada en la primera audiencia en vista de los nuevos informes que lleguen.³⁷

Serán admisibles como pruebas las documentales o de inspección ocular que ofrezcan las partes y únicamente cuando se trate de actos prohibidos por el artículo 22 de la Carta Magna es admisible la prueba testimonial por lo que esta última en el caso de créditos fiscales no es admisible.³⁸

Oyendo los alegatos del quejoso, del tercero perjudicado, si lo hubiera, y del Ministerio Público, el juez resolverá en la misma audiencia concediendo o negando la suspensión o de aparecer debidamente probado que ya fue resuelta la suspensión definitiva en otro juicio de amparo promovido por el quejoso o por otra persona en su nombre y su representación, en contra el mismo acto reclamado y contra las mismas autoridades ante otro Juez de Distrito se declarara sin materia el incidente de suspensión y se impondrá al quejoso o su representante o a ambos multa de treinta a ciento ochenta días de salario mínimo.³⁹

Concedida la suspensión, esta surtirá sus efectos de inmediato, si al solicitante se le exige el cumplimiento de algunos requisitos para suspender el acto reclamado tiene cinco días siguientes a su notificación para cumplirlos de lo contrario queda efectos la suspensión concedida, si por el contrario es negada la suspensión, la autoridad responsable puede ejecutar el acto reclamado y si se interpone recurso de revisión sobre el cual el Tribunal Colegiado de Circuito revoca la resolución del Juez de Distrito y concede la suspensión entonces se retrotraerán los efectos de la suspensión a la fecha en que se concedió la suspensión provisional o en su

³⁷ Confróntese con el primer párrafo del artículo 131 en relación con el 133, ambos de la Ley de Amparo.

³⁸ Se deriva del contenido del párrafo segundo del artículo 131 de la Ley de Amparo.

³⁹ Confróntese con el primer párrafo del artículo 131 en relación con el artículo 134, los dos de citada Ley.

defecto a la fecha en que se dictó la resolución en la que se resuelve sobre la suspensión definitiva siempre que la naturaleza del acto ejecutado lo permita.⁴⁰

Mientras no sea dictada la sentencia definitiva que resuelve el amparo, se puede modificar o revocar la resolución en la que se haya concedido o negado la suspensión cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique.⁴¹

En los casos que el otorgamiento de la suspensión pueda causar daño o perjuicio a tercero, se exige en el artículo 125 de la Ley de Amparo el otorgamiento de garantía bastante para reparar los daños e indemnizar los perjuicios que se causaren de no concederse el amparo; de no poderse estimar en dinero las afectaciones ocasionadas al tercero, a autoridad que conozca el amparo fijará de forma discrecional el importe de la garantía, ello es para que sea posible el otorgamiento de la suspensión; en el caso de que el tercero dé caución bastante en términos del artículo 126 de la Ley de Amparo, para restituir las cosas al estado que guardaban antes de la violación de garantías, así como para pagar los daños y perjuicios que sufrirá el quejoso en caso de que se le conceda el amparo, solamente así quedará sin efectos la suspensión otorgada a dicho quejoso. No se admitirá la contragarantía cuando el juicio de amparo pueda quedar sin materia o cuando las afecciones al tercero no sean estimables en dinero.⁴²

Si se solicita la suspensión en Amparo Directo contra resoluciones que ponga fin al juicio contencioso administrativo en términos de lo establecido en el artículo 173 de la Ley de Amparo, la suspensión deberá ser pedida por el quejoso cumpliendo los requisitos del artículo 124 o en su caso del artículo 125, ambos de la misma Ley de Amparo y los efectos de la suspensión otorgada estará sujeta al otorgamiento de garantía bastante para responder de los daños y perjuicios que se puedan ocasionar a tercero; al no establecerse más trámite, en consecuencia,

⁴⁰ Es visible en el artículo 139 de la Ley de Amparo.

⁴¹ Visible en el artículo 140 de la Ley de Amparo.

⁴² Se deriva del contenido del artículo 125 en relación con el artículo 127, ambos de la Ley de Amparo.

su tramitación se sujetara a todo lo previsto para la suspensión en amparo indirecto, al cual ya se hizo referencia.

Más específicamente a la materia que nos ocupa, además de cubrirse con los requisitos señalados para que sea concedida la suspensión, el artículo 135 de la Ley de Amparo establece que en materia de créditos fiscales, la suspensión podrá concederse discrecionalmente y para que surta sus efectos, se tiene que depositar en efectivo la cantidad total de las contribuciones, aprovechamientos, multas y accesorios que se lleguen a causar a nombre de la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa o Municipio que corresponda, para asegurar el interés fiscal, de tal forma que si se negara el amparo o hubiera sobreseimiento o por alguna otra circunstancia se deje sin efectos la suspensión del amparo, la autoridad responsable haga efectivo los depósitos.

En el mismo artículo 135 se le da a la autoridad jurisdiccional, que tiene competencia para el conocimiento del juicio de garantías, la libertad para conceder o negar la suspensión de manera libre de acuerdo a su criterio, dificultándose en cierta medida la obtención de la suspensión del cobro coactivo del crédito fiscal.

Por otro lado, en el amparo se suprimen casi en su totalidad las formas de garantizar el interés fiscal quedando únicamente el depósito en efectivo, teniendo esto como efecto que el contribuyente, en caso de no obtener el amparo y protección de la justicia federal, cumpla con el pago total del crédito fiscal y sus accesorios generados, en caso contrario le sería devuelta la cantidad, de tal suerte que para algunos contribuyentes no sería problema el otorgamiento de esta garantía, mientras que para otros significaría, por el monto del crédito fiscal, un golpe fuerte en sus finanzas, existiendo una afección al quejoso porque ya no puede disponer de esos recursos para seguir continuando con su actividad económica mientras se resuelve el amparo. Si el monto de la garantía excede la capacidad económica del particular, el depositar la cantidad en efectivo podría significarle al contribuyente un severo daño, que en algunos casos derivaría en

tener que abandonar su actividad económica por no tener los recursos necesarios para desarrollarla y aún cuando se le concediera el amparo y protección de la justicia federal sería muy difícil retornar a su actividad, más aún, si en ese lapso ocurre una crisis económica intensa provocándole con el otorgamiento de la garantía algunos efectos que se causarían con la ejecución del acto materia del juicio de amparo.

Finalmente, cabe destacar que estas medidas existen en el ámbito jurídico para proteger a los particulares de los abusos de autoridad que les puedan parar perjuicios, mientras se decide la legalidad del acto controvertido, que a la larga no sólo afectarían a los contribuyentes, si no que además, causarían un perjuicio al mismo Estado que lo podrían llevar al borde del desastre financiero porque al destruir su principal fuente de riqueza que son los contribuyentes el nivel de recaudación descendería drásticamente por la disminución en la actividad económica de que éstos tendrían, mermándose en gran medida, su capacidad contributiva y por ende el monto de las contribuciones que estos debieran pagar.

CAPÍTULO IV

PROCEDIMIENTO DE GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL DE OFICIO

El Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio es un medio por el cual la autoridad fiscal asegura el cobro del crédito fiscal junto con sus accesorios, mientras se resuelve el medio de impugnación ejercitado por el contribuyente, y tiene como efecto, impedir el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, ante la falta de ofrecimiento del contribuyente para garantizar el interés fiscal.

Este procedimiento, por un lado, tiene como objeto asegurar el interés fiscal para que se detenga el procedimiento administrativo de ejecución cuando el contribuyente ha hecho uso de los mecanismos legales que tiene a su alcance para defenderse del acto de autoridad por el que le es fincado un crédito fiscal, permitiéndole continuar con su actividad económica, a fin de evitarle daños de difícil reparación, que en su caso, se equiparen a aquellos que pudiesen producirse al ejecutarse el procedimiento económico coactivo, evitándose la destrucción de su fuente de riqueza.

Por el otro lado, permite al Fisco Federal asegurar el cobro del interés fiscal, en caso de que resulte legal el acto de autoridad mediante el cual fincó el crédito fiscal, a fin de impedir al contribuyente omiso que dilapide, venda o esconda sus bienes para evadir el pago del crédito fiscal y sus accesorios.

Es importante que la autoridad asegure el interés fiscal, para evitar que el particular realice maniobras tendientes a la evasión del pago, pero ello no significa que la autoridad fiscal para lograr su cometido haga uso del procedimiento administrativo de ejecución para obtener el cobro coactivo del crédito fiscal, puesto que todavía no es exigible, aún cuando el Código Fiscal de la Federación imponga al contribuyente la obligación de pagar o garantizar dicho crédito junto con sus accesorios, dentro del plazo de cuarenta y cinco días siguientes a aquel

en que surta efectos la notificación del mismo,¹ debido a que el contribuyente al estar inconforme con el crédito fiscal, puede impugnar su legalidad mediante los medios jurídicos establecidos para ello, de tal manera, que al estar sub-judice dicho crédito, la autoridad recaudadora no puede obtener el cobro de manera coactiva e integrarlo definitivamente al erario público, porque de resultar ilegal dicho crédito, la autoridad tendría la obligación de devolver las cantidades cobradas indebidamente, en cambio, el cobro coactivo de un crédito fiscal emitido de manera ilegal repercute seriamente en la economía del contribuyente, que por descuido o imposibilidad no pudo garantizar el interés fiscal, puesto que se daña severamente su fuente de riqueza e incluso se llega a su destrucción, de tal manera que la autoridad fiscal únicamente puede obtener el cobro coactivo del crédito fiscal cuando el particular ya ha ejercitado todos los medios de defensa legal y dicho crédito fue declarado legalmente emitido o cuando el contribuyente no interponga ninguno dentro del tiempo otorgado en la ley y continúe sin cumplir con el pago en los términos y formas establecidos para ello; por tanto, a la autoridad recaudadora sólo le queda asegurar el cobro del interés fiscal a través de garantía.

El Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio de ninguna forma pretende coartar la libertad al contribuyente a optar por cualquier otra forma de garantizar el interés fiscal que considere más favorable a sus intereses, de tal manera, que el particular cuente con una herramienta adicional que le facilite garantizar el crédito fiscal y sus accesorios, más aún cuando este exceda su capacidad económica; ello es así, porque el contribuyente antes de que se inicie el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio, puede renunciar a él constituyendo cualquier otra forma de garantía permitida en el Código Fiscal de la Federación, por lo que continuarían vigentes las formas existentes de garantizar el interés fiscal; asimismo, la autoridad tributaria siempre tendría asegurado el crédito fiscal y sus accesorios pudiéndolo cobrar en caso de ser exigible.

¹ Se desprende del contenido del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, del cual ya se hizo referencia en el primer capítulo.

Con este procedimiento de garantía, se busca conservar la fuente de riqueza de los contribuyentes, debido que de ella el Estado también obtiene en gran medida los recursos económicos necesarios para hacer frente al gasto público, por lo que su conservación es de gran importancia, pues el nivel de recaudación depende de ello.

A) Inicio del procedimiento

En la actualidad, el contribuyente tiene cuarenta y cinco días para garantizar el crédito fiscal, pero si éste interpone recurso de revocación en contra de un crédito fiscal, el plazo para garantizar el interés fiscal se extiende a cinco meses contados a partir de la fecha de su interposición, o en su caso, hasta que se dicte resolución que recaiga al recurso interpuesto, gozando el contribuyente de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución durante todo ese tiempo,² esto es un gran beneficio para el contribuyente, sin embargo se considera que es peligroso para la autoridad fiscal debido a puede ocurrir que algunos contribuyentes ante la determinación de un crédito fiscal, acudan a interponer el recurso de revocación y con el plazo de cinco meses, otorgado por la ley para garantizar, tienen tiempo suficiente para dilapidar, enajenar, esconder sus bienes o realizar otras maniobras con el fin de evadir el pago, convirtiéndose en un obstáculo para la recaudación fiscal.

En contraste, se observa que los créditos fiscales derivados de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social, el contribuyente sólo cuenta con un plazo de quince días para garantizar el interés fiscal,³ aún cuando haya interpuesto recurso de inconformidad ante el IMSS o el INFONAVIT, según corresponda, lo que constituye un trato desigual respecto a aquellos que acuden a interponer recurso de revocación ante la autoridad hacendaria, puesto que no gozan del privilegio de cinco meses para garantizar el interés fiscal a partir de la

² Derivado del artículo 65 en relación con el artículo 144 párrafos segundo y tercero del Código Fiscal de la Federación.

³ Derivado el primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

fecha en que se interponga el recurso de inconformidad; lo cual no debería ser así, en vista de que las cantidades determinadas por la autoridad hacendaria tienen la misma categoría que las determinadas por los organismos fiscales autónomos, es decir, se trata de créditos fiscales, y si el particular ejercita como medio de defensa un recurso legal cuya tramitación es ante la misma autoridad que emite el crédito fiscal no debe darse un trato desigual en cuanto a la oportunidad para garantizar el interés fiscal, sin embargo, se considera que hacer extensivo el beneficio de los cinco meses para garantizar cuando es interpuesto el recurso de inconformidad, es inconveniente para la autoridad fiscal debido a que como se dijo anteriormente, el contribuyente tiene el suficiente tiempo para que realice maniobras tendientes a evadir el pago del crédito fiscal; sin embargo, el plazo de quince días para garantizar el interés fiscal ante los mencionados organismos fiscales autónomos, es muy reducido, en vista de que el contribuyente puede optar por no interponer el recurso de inconformidad y en cambio controvertir la legalidad del crédito fiscal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, contando para ello con un plazo de cuarenta y cinco días, por esta razón se considera la autoridad fiscal tiene que esperar a que venza dicho plazo para que pueda requerir al contribuyente el pago o garantía del interés fiscal.

Por lo anterior se propone que una vez que la autoridad fiscal notifique al contribuyente la determinación del crédito fiscal, éste tendrá un plazo de 45 días contados a partir del día siguiente a aquel en que haya surtido efectos la notificación, para que pague o garantice el crédito fiscal y sus accesorios mediante las formas establecidas en el Código Fiscal de la Federación y/o en su caso para ejercitar el medio de defensa legal a su alcance.

Transcurrido el plazo de 45 días, la autoridad exactora una vez que se haya cerciorado que el contribuyente no ha pagado el crédito fiscal junto con sus accesorios, se constituirá en el domicilio fiscal del contribuyente, requiriéndole que acredite el medio de defensa ejercitado así como la garantía otorgada.

De acreditar el contribuyente haber garantizado debidamente el interés fiscal y por lo tanto haber obtenido la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, o en su caso haber pagado en su totalidad el crédito fiscal, la autoridad exactora se tendrá que retirar.

Si el contribuyente únicamente acredita el ejercicio del medio de defensa, la autoridad ejecutora procederá a garantizar el interés fiscal.

En caso de que al contribuyente no le haya sido notificado el crédito fiscal y la autoridad acude a su domicilio requiriéndole el pago, la garantía del interés fiscal o el ejercicio del medio de defensa; éste podrá manifestar bajo protesta de decir verdad que no le ha sido notificado el crédito fiscal, en este caso, la autoridad le otorgará al particular un plazo de 45 días para que ejercite el medio de defensa; una vez transcurrido dicho plazo, la autoridad acudirá al domicilio fiscal del contribuyente a efecto de que éste acredite el medio de defensa ejercitado y, en su caso, el otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

Al acudir la autoridad al domicilio del contribuyente al vencimiento del plazo señalado y el particular únicamente acredita el medio de defensa ejercitado, en ese momento la autoridad fiscal iniciará el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio.

Al respecto, cabe señalar que si el contribuyente asegura que no le fue notificado el crédito fiscal, se le debe dar oportunidad que lo acredite en la tramitación del medio de defensa legal que ejercite, ello en apego a la garantía de audiencia, de tal manera que el contribuyente debe primero impugnar la notificación y subsecuentemente impugnar el crédito fiscal determinado, si la autoridad recaudadora no acredita que realizó la notificación legalmente del crédito fiscal, la autoridad resolutora, puede entrar al estudio de los argumentos formulados en contra de la legalidad del crédito fiscal; en dado caso que la autoridad si acredite la legalidad de la notificación, el asunto se sobresee por lo que el crédito fiscal

quedaría legalmente emitido, en vista de que el particular no ejercitó el medio de defensa legal, dentro del plazo otorgado en la ley; mientras se resuelve, la autoridad exactora tiene garantizado el interés fiscal impidiéndole al contribuyente la realización de algún acto tendiente a evadir el pago; en dado caso al agotar el contribuyente todos los medios de defensa disponibles⁴ y finalmente resulta que sí se le notificó legalmente el crédito fiscal este se vuelve exigible, por lo que la autoridad procederá con mayor facilidad a la obtención del cobro coactivo de dicho crédito junto con sus accesorios, puesto que ya tenía asegurado el interés fiscal.

En este mismo contexto, de ocurrir que al vencimiento del plazo el particular únicamente acredita el medio de defensa, la autoridad exactora tendrá por garantizado el interés fiscal cuando haya efectuado el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio; si en ese mismo plazo de cuarenta y cinco días otorgados para impugnar la notificación y en su caso el crédito fiscal, el contribuyente garantizó el interés fiscal mediante cualquier otra forma establecida en el Código Fiscal de la Federación, la autoridad se abstendrá de realizar el señalado procedimiento de garantía; en dado caso que el contribuyente no acredite el ejercicio del medio de defensa ni el otorgamiento de la garantía, se continuará con el procedimiento administrativo de ejecución.

Por otro lado, cuando la autoridad exactora ya haya efectuado el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio y el contribuyente estima que le es más conveniente otra forma de garantizar, establecida en el Código Fiscal de la Federación en vista de que el monto del crédito fiscal no le es tan elevado en función a su capacidad económica, puede constituirla y subsecuentemente solicitar a la autoridad recaudadora la sustitución de la garantía; con esto se evita

⁴ Cabe señalar que si el particular opta por el recurso de revocación o inconformidad, según corresponda, para impugnar tanto el crédito fiscal así como su notificación y la autoridad fiscal ante quien se tramitó, resuelve que la notificación fue legalmente hecha, el contribuyente puede impugnar la resolución mediante Juicio de Amparo Indirecto ejercitado ante los Juzgados de Distrito, o accionando el juicio respectivo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si la Sala Regional resuelve que la resolución controvertida es legal, por consiguiente la notificación se realizó legalmente, el contribuyente puede interponer Juicio de Amparo Directo el cual será resuelto por el Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, mientras tanto el crédito fiscal no es exigible.

forzar al particular a que garantice de una sola forma, dándosele la oportunidad de que otorgue la garantía que mejor se ajuste a sus necesidades con el objeto de reducir el impacto en su actividad económica; mientras que la autoridad recaudadora no tendría problema alguno, puesto que estaría asegurado el interés fiscal mediante cualquier forma permitida en el Código Fiscal de la Federación, y en un momento dado, obtendría el cobro coactivo del crédito fiscal y sus accesorios.

B) Garantía del interés fiscal.

Como forma de garantizar el interés fiscal se propone el embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le corresponda debido a que esta forma de garantía se considera la más adecuada porque no son extraídos los bienes que constituyen la negociación, permitiéndole al contribuyente continuar con su actividad económica mientras se resuelve la legalidad del crédito fiscal, reduciendo el impacto económico producido por el otorgamiento de la garantía del interés fiscal, por consiguiente, se favorece la pronta recuperación de la negociación cuando se cancele la garantía, e incluso, cuando el crédito fiscal exceda la capacidad económica del contribuyente, éste puede tener la tranquilidad de que la autoridad exactora no llevará acabo el procedimiento administrativo de ejecución ante la imposibilidad que tiene para garantizar el interés fiscal, puesto que la garantía queda constituida con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a la negociación mientras son resueltos los medios de impugnación ejercitados en contra del crédito fiscal, lo que le impide a la autoridad solicitar garantía adicional.

Además, al encontrarse la negociación embargada en la vía administrativa aunque no son extraídos los bienes, la autoridad exactora tiene control sobre ellos, debido a que los tiene inventariados e incluso inscrito el embargo en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio que corresponda, evitando así que el particular los esconda, enajene o dilapide; aunque el contribuyente se enfrenta a un limitante en

la disposición libre sobre los bienes, afortunadamente ello no constituye una negativa a que el particular pueda actualizar el equipo e instrumentos necesario para la continuidad de la actividad económica, puesto que únicamente basta con que el contribuyente de aviso a la autoridad exactora de ese hecho, mostrando la documentación comprobatoria para que la autoridad ejecutora realice las medidas necesarias a efecto de evitar que la garantía desaparezca y no se ponga en riesgo el aseguramiento del interés fiscal.

Entonces, el embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le corresponda es la forma que la autoridad utilice en el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio, por lo que se le permitirá al contribuyente seguir con su actividad económica mientras se agotan los medios de defensa legal que ejercite.

La autoridad exactora procederá a levantar por duplicado el acta correspondiente en donde se incluirá el inventario de todos los bienes que conforman la negociación empezando por el activo fijo, de no alcanzar a cubrir el monto del interés fiscal se continuará con el inventario de los demás bienes que constituyen dicha negociación, la autoridad exactora tendrá la obligación de entregar un ejemplar al contribuyente.

Una vez realizado el inventario y haberse cerciorado que los bienes alcanzan a cubrir el interés fiscal, la autoridad ejecutora será quien realice las gestiones para la inscripción del embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le corresponda en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente, el cual producirá efectos frente a terceros; en caso de que el contribuyente enajene la negociación, el nuevo adquirente será deudor solidario, limitándose su responsabilidad hasta el monto de los bienes que pertenecen a la negociación adquirida.

En caso de que los bienes de la negociación no alcancen a garantizar el interés fiscal y sea todo lo que tiene el contribuyente, éste podrá manifestar bajo protesta de decir verdad que son los únicos bienes que posee; si la negociación pertenece a persona física, el propietario será quien realice la manifestación; de pertenecer a persona moral, el que realizará dicha manifestación será el apoderado que tenga poder especial para actos de dominio. Si la autoridad recaudadora comprueba que es falsa la manifestación puesto que el contribuyente tiene otras negociaciones o la negociación embargada tiene más bienes de los declarados, se podrá ampliar la garantía del interés fiscal y se denunciarán los hechos ante el Ministerio Público para efectos del ejercicio de sus facultades.

Será improcedente el procedimiento de la garantía del interés fiscal de oficio cuando la negociación se encuentre embargada, ya sea por otra autoridad fiscal o por orden judicial.

1) Depositario de los bienes

Una vez realizado el inventario de los bienes de la negociación que constituyen la garantía del interés fiscal de oficio, los bienes sujetos del embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, quedarán depositados con el propietario de la negociación cuando esta pertenezca a persona física; si la negociación pertenece a persona moral, los bienes quedarán depositados con su apoderado legal quien deberá tener poder especial para actos de dominio.

El depositario de los bienes de la negociación perteneciente a persona moral, no debe ser quien tenga poder general para pleitos y cobranzas o poder especial para actos de administración debido a que en el primer caso, el poder otorgado se limita a la representación de la persona jurídico colectiva en asuntos de carácter jurisdiccional o arbitral, así como efectuar a nombre y representación de la persona las gestiones necesarias para obtener el cobro de los créditos que le son

debidos; en el segundo caso, el poder especial para actos de administración, aunque es mayor que el primero, únicamente implica la facultad de manejar los bienes de la persona moral a efecto de producir rendimientos, más no implica la disposición de los mismos, por lo que resulta más reducido que el poder especial para actos de dominio; este poder regularmente es otorgado a quien ha invertido más en la negociación puesto que a ella le interesa más su conservación.

El depositario de los bienes no podrá ausentarse, enajenar, ocultar bienes o realizar actos encaminados a evadir el pago del crédito fiscal y sus accesorios; la autoridad exactora para cerciorarse que el depositario no realice alguna de las conductas descritas podrá realizar visitas a la negociación con el único propósito de verificar que la negociación siga funcionando y para cotejar que los bienes inventariados correspondan a los bienes que se encuentran en la negociación.

De acreditar plenamente la autoridad ejecutora que el depositario se ausentó, enajeno, oculto bienes de la negociación o realizó actos encaminados a evadir el pago del crédito fiscal, se ordenará la remoción del depositario y se designara a otra persona, por lo que no bastará que exista la mera sospecha de que el depositario está realizando las conductas antes mencionadas para que sea removido del cargo.

Si por circunstancias especiales de la negociación, es necesario que el depositario modernice el equipo e instrumentos para que se continúe la actividad de la misma, deberá dar aviso por escrito a la autoridad exactora de que va a remplazar el equipo e instrumentos que necesite para ello, al cual anexara la documentación en que conste que los adquirió o que va adquirirlos, como un contrato de promesa de compra-venta, los documentos que acrediten que se le ha otorgado financiamiento para su adquisición o cualquier otro que demuestre que se va a realizar; en esa circunstancias, la autoridad exactora verificará que el nuevo equipo e instrumentos sean de calidad similar a la inventariada en el embargo practicado con el que se garantizó el interés fiscal.

2) Gastos por la realización de la garantía del interés fiscal de oficio.

Para mantener lo mejor posible la estabilidad de la negociación a fin de que al resultar ilegal la emisión del crédito fiscal, se pueda recuperar completamente su situación económica se propone de la siguiente manera los gastos a cubrir por el contribuyente.

El monto de los gastos por la constitución de la garantía del interés fiscal de oficio mediante el embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, el contribuyente, los pagará por concepto de la realización de inventarios y por el monto del pago en las gestiones que la autoridad realice ante el Registro Público de la Propiedad y del Comercio que corresponda para la constitución de la garantía.

La cantidad que por concepto de gastos a pagar por la constitución de la garantía del interés fiscal será el equivalente al 2% del crédito fiscal; una vez realizado el cálculo, se obtiene una cantidad inferior a \$200.00 pesos o superior a \$20,000.00 pesos, serán esas cantidades las que el contribuyente tendrá que pagar.

Si la determinación del crédito fiscal resulta ilegal, los gastos por la constitución de la garantía se pagaran cuando se cancele la garantía; si por el contrario, el crédito fiscal resulta exigible, los gastos se pagaran al momento de que se ejecute el procedimiento administrativo de ejecución.

Al solicitar la autoridad exactora al Registro Público de la Propiedad y del Comercio que corresponda, servicios públicos como la inscripción de embargo, expedición de certificados de libertad de gravamen o cualquier otro servicio necesario para el establecimiento de la garantía del interés fiscal de oficio, el mencionado Registro Público prestará el servicio y los derechos derivados se cubrirán por el contribuyente sólo si al concluir la tramitación de los medios de defensa ejercitados resulta legal el crédito fiscal; en caso contrario la autoridad fiscal será quien soporte el gasto.

Pues bien, el cobro que realice la autoridad exactora por los gastos derivados de la realización de la garantía del interés fiscal de oficio será hasta que se resuelva en definitiva la legalidad del crédito fiscal, puesto que como se ha dicho, este crédito al encontrarse impugnado mediante el ejercicio de algún medio de defensas legal, no es exigible, mientras tanto los gastos que se originen son indeterminados pues su monto depende de la legalidad del crédito fiscal.

si el crédito fiscal resulta ilegal, quedando insubsistente, el contribuyente únicamente tendrá que pagar la cantidad que resulte del 2% del crédito fiscal fincado, o en su caso, las cantidades antes señaladas ya sea \$200.00 pesos o \$20,000.00 pesos, según corresponda, ello en vista de que el contribuyente se vio beneficiado con la constitución de la garantía para evitar que le fuera ejecutado el crédito fiscal, permitiéndosele continuar con las operaciones de su negociación, asimismo, la autoridad ejecutora efectuó actividades como la elaboración de inventarios y gestiones ante el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente, lo que se traduce en gastos erogados por dicha autoridad ya que para ello utilizó los servicios de su personal.

En cambio, respecto a los montos por concepto de derechos causados por los servicios públicos prestados por el Registro Público de la Propiedad y del Comercio no tiene por que ser soportados por el contribuyente en vista de que, por un lado, al ser ilegal el crédito fiscal, no es su culpa que se generaran esos gastos extraordinarios puesto que su conducta no dio origen a que le fuera determinado el crédito fiscal puesto que resultó ilegal su emisión; además, el no cobrarle esas cantidades constituyen un incentivo para el contribuyente a efecto de que utilice más cómodamente este medio de garantizar el interés fiscal.

Por el otro, de permitirse que le fueran cobrados al contribuyente éste tipo de gastos se daría pie a que la autoridad fiscal comenzara a emitir créditos fiscales indiscriminadamente para que al momento de garantizar mediante este

procedimiento oficioso obtuviera el Estado ingresos por concepto de derechos, causados por los servicios prestados por el Registro Público.

Las cantidades que deberá pagar el contribuyente, será al momento de la cancelación de la garantía constituida, de tal forma, que su cancelación queda condicionada a dicho pago por lo que la autoridad exactora no tendría que acudir con el contribuyente a requerirle el pago, si no que el particular al tener interés en la cancelación de dicha garantía acudirá sin demora a efectuar el pago correspondiente.

Ahora bien, si resulta legal el crédito fiscal, el contribuyente debe pagar tanto la cantidad que resulte del 2% del crédito fiscal, o en su caso, los montos antes señalados; así como los montos que por concepto de derechos causados por los servicios públicos prestados por el Registro Público de la Propiedad y del Comercio correspondiente, los primeros son pagados en vista de que la autoridad a través de su personal lleva acabo los actos necesarios para la realización de la garantía de oficio, como ya quedó precisado en el párrafo anterior, en cuanto a los segundos, deben ser pagados por el contribuyente, puesto que, al resultar legal el crédito fiscal, el particular omiso en el pago, no tiene derecho al incentivo por la utilización del procedimiento de garantía del interés fiscal de oficio, sin que esto constituya una sanción, debido a que en la actualidad cuando el contribuyente opta por garantizar el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa⁵; el contribuyente debe de pagar tanto los gastos de ejecución así como los gastos extraordinarios para que le sea admitida dicha garantía y por lo tanto se suspenda el procedimiento económico coactivo de lo contrario nunca podrá el contribuyente constituir la garantía del interés fiscal mediante ese medio. Para que estos gastos sean pagados por el contribuyente omiso, serán adicionados al crédito fiscal para que al momento de efectuarse el procedimiento administrativo de ejecución se cobren totalmente por la autoridad exactora.

⁵ Regulado actualmente en el artículo 141 facción V del Código Fiscal de la Federación y el artículo 66 de su Reglamento.

Por ultimo, si el particular a quien se le practicó el procedimiento de la garantía del interés fiscal de oficio decide otorgar nueva garantía a fin de liberarse del embargo en la vía administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, tendrá que pagar los gastos derivados por la realización del procedimiento, en cuanto a los montos por concepto de derechos por los servicios públicos prestados por el Registro Público de la Propiedad y del Comercio para la realización del procedimiento, también los deberá garantizar el contribuyente, pues su pago está condicionado a la legalidad del crédito fiscal.

C) Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez constituida la garantía del interés fiscal de oficio por la autoridad recaudadora, de inmediato, otorgará la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sin que medie solicitud del contribuyente.

No tendría eficacia un procedimiento de garantía de interés fiscal de manera oficiosa si el contribuyente aún tuviera que solicitar la suspensión, corriendo el riesgo de que la autoridad fiscal ejecutara el cobro coactivo del crédito fiscal ya garantizado si por error el contribuyente no la solicitara, además de que sería un trámite innecesario.

Una vez garantizado el interés fiscal mediante el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio, por ende, se otorgue la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y la autoridad exactora no la cumpla, el contribuyente podrá ocurrir con el superior jerárquico de la exactora para que ésta ordene el cumplimiento de la suspensión, cuando se esté tramitando el Recurso de Revocación o en su caso el de Inconformidad ante el Instituto Mexicano del Seguro Social o Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en contra de créditos fiscales.

Si el contribuyente ejercita procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la autoridad ejecutora inicia el procedimiento administrativo de ejecución sin respetar la suspensión otorgada, el particular podrá solicitar a la Sala del Tribunal, en donde se tramita el juicio contencioso administrativo, el otorgamiento de la suspensión en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, presentando el acta levantada al momento de constituirse la garantía para que de inmediato se le otorgue la suspensión provisional y mediante sentencia interlocutoria la suspensión definitiva.

Si el contribuyente ha ejercitado juicio de garantías en contra del crédito fiscal y la autoridad exactora comienza los actos necesarios para ejecutar el cobro coactivo de dicho crédito, podrá solicitar ante el Tribunal Colegiado de Circuito o Juez de Distrito, según corresponda, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, para ello deberá adjuntar a su escrito, el acta en la que conste la realización de la garantía del interés fiscal de oficio, debiéndosele otorgar de manera inmediata la suspensión provisional y posteriormente en la sentencia interlocutoria la suspensión definitiva, sin más trámite que los exigidos por la Ley de Amparo.

Como se puede apreciar, el contribuyente tiene asegurada la inejecución del cobro coactivo del interés fiscal hasta que sea exigible, es decir, ya se agotaron todos los medios legales disponibles y se ha declarado la legalidad del mismo, en caso contrario, de resultar ilegal el mencionado crédito quedando insubsistente, se procederá a ordenar la cancelación de la garantía y el contribuyente podrá continuar con su actividad económica, mientras que el Estado seguiría percibiendo las contribuciones, aprovechamientos y demás créditos fiscales que se generen de manera normal por el ejercicio de la actividad económica del contribuyente, en vista que se ha conservado su fuente de riqueza y, por ende, la fuente que tiene el Estado para la obtención de recursos económicos para hacer frente al gasto público.

Por todo lo visto hasta aquí, se puede hacer un balance de las ventajas y desventajas que existen al hacer uso del Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio mediante el Embargo en la Vía Administrativa de la Negociación.

Como ventajas tenemos:

- 1) El contribuyente no tiene que preocuparse por cubrir los requisitos legales que se establecen para la constitución de otras formas de garantía, puesto que en el procedimiento de garantía de oficio del interés fiscal, es la propia autoridad exactora quien debe vigilar que sean cubiertos todos los requisitos pues a ella le interesa asegurar el cobro del crédito fiscal junto con sus accesorios.
- 2) El particular no necesita esperar a que la autoridad recaudadora apruebe o desapruebe el ofrecimiento de la garantía del interés fiscal, después de haber realizado todas las gestiones necesarias para la realización de dicha garantía ya que la autoridad exactora, al efectuar el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio, aprobará la constitución de la garantía y como consecuencia otorgará de inmediato de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- 3) El contribuyente se olvida de los plazos para garantizar en cada instancia, puesto que al quedar garantizado el interés fiscal con un procedimiento efectuado por la propia autoridad recaudadora ya no es necesario que constituya garantía cuando ejercite demás medios de impugnación; además si la exactora no respeta la suspensión otorgada, el contribuyente acredita la realización del procedimiento de garantía de oficio, con la copia del acta que le fue entregada al momento de llevarse a cabo el procedimiento y por consiguiente continuará suspendido el procedimiento administrativo de ejecución.

- 4) No se paraliza la negociación por lo que el particular sigue percibiendo ganancias, teniendo como efecto que el fisco continúe obteniendo ingresos por contribuciones que se generen por la realización de actos gravados por la ley, consecuencia del funcionamiento de la negociación.
- 5) El procedimiento de garantía del interés fiscal de oficio inicia con el embargo del activo fijo, en caso de ser insuficiente, entonces la autoridad continuará embargando los demás bienes de la negociación como los créditos suscritos a su favor del propietario y que consten en documentos como título valor o cartera de crédito y demás activo circulante que la autoridad recaudadora pueda controlar fácilmente, como las acciones que de otras empresas adquiera el propietario de la negociación.
- 6) Las gestiones que se tienen que realizar ante el Registro Público de la Propiedad y del Comercio para la inscripción de la garantía así como la obtención de los certificados de libertad de gravámenes y demás tramites que se requieran son llevadas a cabo por la autoridad exactora; ahorrándose el contribuyente tiempo y/o dinero.
- 7) Si el monto del interés fiscal a garantizar excede de la capacidad económica del contribuyente no impide la constitución de la garantía pues sólo basta con que él declare bajo protesta de decir verdad que son todos los bienes que tiene y una vez que se practique el procedimiento en ello se tendrá por garantizado el interés fiscal.
- 8) El depositario de los bienes es el propietario, si la negociación pertenece a persona física, en caso de persona jurídico colectiva, será el apoderado que cuente con poder especial para actos de dominio; dicho depositario no podrá ser removido de su encargo a menos que la autoridad exactora demuestre cabalmente que se ha ausentado, enajenado u ocultado los bienes o realizado conductas tendientes a evadir el pago del crédito fiscal,

por lo que no basta con que la autoridad tenga la sospecha de que se hayan o estén realizando esas conductas, para que pueda remover al depositario, dándole al contribuyente una mayor seguridad, pues su remoción como depositario está sujeta a una comprobación por parte de la autoridad, derivándose una mayor confianza para que el particular realice sus actividades cotidianas en el manejo de la negociación.

- 9) Si la negociación, por circunstancias especiales a la actividad que realiza requiere la modernización de su equipo e instrumentos, lo puede hacer, debiendo para ello dar aviso a la autoridad exactora así como la exhibición de la documentación que acredite que los va adquirir o que los adquirió, debiendo la autoridad vigilar que sea de calidad similar a la inventariada en la realización del procedimiento, ello favorece mucho al contribuyente puesto que la garantía no constituye un obstáculo para que se pueda actualizar el equipo e instrumentos abriéndosele la posibilidad de incrementar la calidad de sus productos o servicios.

- 10) El monto que se cobra por concepto de gastos por la realización de la garantía del interés fiscal de oficio, es reducido en comparación a los gastos de ejecución; referente a los gastos extraordinarios derivados con motivo de los derechos causados por los servicios públicos prestados por el Registro Público de la Propiedad para la constitución de la garantía, tiene dos beneficios, el primero consiste en que su pago queda pendiente hasta que sea resuelto el último medio de defensa que interponga el particular; el segundo opera sólo si el crédito fiscal resulta ilegal quedando insubsistente, de suceder esto el particular no tendrá que pagar esos gastos extraordinarios siendo absorbidos por el Estado lo que constituye un incentivo para la utilización del procedimiento de garantía del interés fiscal de oficio; en caso contrario, de llegar a resolverse que el crédito fiscal es legal, entonces el particular deberá pagar esos gastos extraordinarios cuando se ejecute el procedimiento administrativo de ejecución.

- 11) Se reduce, ante los órganos jurisdiccionales, el número de solicitudes de suspensión del cobro coactivo del crédito fiscal puesto que la autoridad exactora ya la suspendió de manera oficiosa y únicamente será necesario solicitarse la suspensión ante los órganos jurisdiccionales, cuando la autoridad no respete la suspensión otorgada y el asunto sea del conocimiento de dichos órganos.

Como desventajas se encuentra que:

- 1) Si el crédito fiscal es muy pequeño no le conviene al contribuyente puesto que se embargaría en la vía administrativa la negociación con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, siendo recomendable en ese caso que se otorgue la garantía del interés fiscal por otra forma establecida en el Código Fiscal de la Federación.
- 2) Tiene que hacer erogaciones por los gastos originados para la realización del procedimiento de garantía del interés fiscal de oficio, esos montos no los podrá recuperar el contribuyente, ello para proteger al Erario Público con que cuenta el Estado para hacer frente al Gasto Público.
- 3) Se limita al contribuyente la disposición sobre el quipo e instrumentos que forman parte de la negociación, en vista de que no puede reemplazarlos libremente, a menos que por circunstancias especiales de la negociación, los sustituya por otros de calidad similar dando el aviso correspondiente a la autoridad, de lo contrario, el depositario será removido de su encargo y los bienes extraídos y depositados con otra persona.

D) Reformas al Código Fiscal de la Federación consistente en la adición de artículos que establezcan las reglas para la garantía del interés fiscal de oficio.

Por todo lo tratado en el presente trabajo, resulta necesario reformar el Código Fiscal de la Federación específicamente el capítulo II referente a la Notificación y la Garantía del Interés Fiscal que se encuentra en el Título V relativo a los Procedimientos Administrativos, estableciéndose las reglas necesarias para que opere la garantía del interés fiscal de oficio, que sea efectuado por la autoridad exactora que notificó el o los créditos fiscales pero sin que sea coartada la libertad del contribuyente a optar por otra forma de garantía, ello en función de que si el interés fiscal es pequeño, el contribuyente lo puede garantizar con poco o ningún esfuerzo, por lo que le resulta inconveniente la práctica del Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio mediante el Embargo en la Vía Administrativa de la negociación de todo lo que de hecho y por derecho le corresponda; por el contrario, si el particular considera que el crédito fiscal es demasiado alto con base a su capacidad económica, entonces a él sí le conviene que se practique el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio facilitándose en gran medida la obtención de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Es importante señalar que en las reformas al Código Fiscal de la Federación, se debe incluir el supuesto de cuando el interés fiscal exceda de la capacidad económica del contribuyente, en donde para tener por garantizado en interés fiscal, se practicará el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio manifestando bajo protesta de decir verdad, que son todos los bienes con lo que cuenta, en cuyo caso la autoridad exactora tendrá por garantizado el interés fiscal sin que pueda exigir garantía adicional.

Así mismo, es recomendable que se realice una regulación específica en cuanto a los gastos originados por la realización del Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio, a fin de que dichos gastos sean menores a los establecidos por

concepto de gastos de ejecución en vista de que aun no es exigible, puesto que se encuentra sujeto a controversia la legalidad del crédito fiscal, por lo que no se trata de la ejecución del procedimiento económico coactivo para la obtención del cobro del crédito fiscal y únicamente se asegura el interés fiscal mientras se encuentran pendientes los medios de defensa legal que interponga el contribuyente.

Se recomienda que en la reforma, se limite la facultad que tiene la autoridad para remover al depositario de los bienes sujetos al procedimiento de garantía del interés fiscal de oficio, de tal manera que no baste con la mera sospecha de que el depositario realizó o esta realizando conductas para ocultar, dilapidar o vender los bienes o tendientes a evadir el pago, si no que demuestre que el depositario realiza o realizó esas conductas para que sea removido de su encargo y extraídos los bienes de la negociación.

El objeto principal de las reformas debe ser la conservación de la fuente de ingresos del contribuyente que es su negociación, a efecto de que sea incentivado a seguir continuando con el giro, evitando el cierre y el posible despido de los trabajadores, así mismo se conserva la fuente de ingresos del Estado para que haga frente al Gasto Público, puesto que al continuar en operación la negociación seguirá generando ganancias por las cuales se tienen que pagar contribuciones por lo que el nivel de recaudación no se vería afectado por el cierre de negocios.

C O N C L U S I O N E S

1.- El crédito fiscal surge cuando se determina en cantidad líquida las cantidades que por ley tiene derecho a percibir tanto el Estado como los organismos fiscales autónomos, es decir aquellas cantidades derivadas de contribuciones, aprovechamientos junto con sus accesorios respectivos; o bien de las cantidades que tengan derecho a exigir de los servidores públicos o particulares que han incurrido en responsabilidades que por ley ameriten una sanción pecuniaria.

2.- La Autoridad Hacendaria mediante el procedimiento administrativo de ejecución, está facultada para realizar el cobro coactivo de los créditos fiscales que sean exigibles.

3.- De igual manera, los Organismos Fiscales Autónomos como el IMSS y el INFONAVIT pueden obtener el cobro coactivo de los créditos fiscales a su favor mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

4.- El crédito fiscal es exigible cuando el contribuyente no ha interpuesto ningún medio de defensa dentro del tiempo establecido en la ley y continúe siendo omiso en el pago; o una vez agotados los medios de defensa, que legalmente están a su alcance, haya resultado legal el acto de autoridad que dio origen al crédito fiscal.

5.- Para que la autoridad fiscal suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente debe de garantizar el interés fiscal, es decir debe asegurar el monto del crédito fiscal junto con sus accesorios causados, aquellos que se generen dentro de los doce meses siguientes a su otorgamiento y así sucesivamente mientras subsista el crédito fiscal, dicha garantía es calificada por la autoridad recaudadora y en ningún caso las autoridades fiscales pueden dispensar su otorgamiento.

6.- La garantía del interés fiscal tiene como finalidad asegurar al fisco que obtendrá el cobro total del crédito fiscal cuando sea exigible, evitando que el contribuyente dilapide, venda u oculte sus bienes para evadir el pago.

7.- La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución solicitada ante cualquier Autoridad Tributaria Federal se rige por las reglas contenidas en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

8.- Si el contribuyente ejercita el Recurso de Revocación, obtiene la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sin que garantice el interés fiscal por el lapso de cinco meses o bien mientras no sea resuelto dicho recurso, sin embargo, este beneficio no se presenta en el recurso de inconformidad ejercitado en contra de créditos fiscales emitidos por el IMSS o el INFONAVIT en su carácter de organismos fiscales autónomos.

9.- Para que el contribuyente pueda obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución cuando impugna el crédito fiscal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debió previamente haber solicitado dicha suspensión ante la autoridad tributaria así como haber garantizado el interés fiscal ante ella cubriendo los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

10.- Si el contribuyente, cubriendo los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, ha garantizado el interés fiscal ante la autoridad exactora y ha obtenido la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, por encontrarse controvertida la legalidad del crédito fiscal, no es necesario que la solicite cuando ejercita los subsecuentes medios de defensa que legalmente están su alcance, a menos que la autoridad exactora a pesar de que se ha garantizado el interés fiscal no otorgue la suspensión o bien, que viole la suspensión concedida.

11.- Cuando el particular acude a los Juzgados de Distrito interponiendo Amparo Indirecto en contra del cobro de contribuciones y aprovechamientos, en términos de la Ley de Amparo, es únicamente admisible como garantía del interés fiscal el depósito en efectivo de la cantidad que lo integre para que surta efectos la suspensión del acto reclamado.

12.- Si por olvido, descuido, negligencia o imposibilidad el contribuyente no garantiza el interés fiscal, la autoridad exactora realizará el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio siempre y cuando el particular acredite el ejercicio de algún medio de defensa legal.

13.- El Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio es un medio por el cual la autoridad fiscal asegura el cobro del crédito fiscal junto con sus accesorios, mientras se resuelve el medio de impugnación ejercitado por el contribuyente, y tiene como efecto, impedir el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, ante la falta de ofrecimiento del contribuyente para garantizar el interés fiscal.

14.- Vencido el plazo de cuarenta y cinco días posteriores a la notificación del crédito fiscal, si el particular no ha garantizado el interés fiscal, pero ha ejercitado algún medio de defensa, la autoridad recaudadora realizará el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio.

15.- Con el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio, se permite la continuidad de las actividades de la negociación del contribuyente, hasta en tanto sea exigible el crédito fiscal mientras que el fisco tiene asegurado el monto que constituye el interés fiscal.

16.- El Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio permite al contribuyente garantizar el interés fiscal aún cuando exceda de su capacidad económica sin que su negociación este en riesgo de ser intervenida por la autoridad fiscal poniendo en riesgo su funcionamiento o actividad.

17.- El Procedimiento de garantía del interés fiscal de oficio, no excluye las demás formas de garantizar el interés fiscal permitidas por el Código Fiscal de la Federación en vista de que el contribuyente puede evitar su práctica otorgando garantía diversa a la oficiosa, además de que una vez practicado el procedimiento el particular la puede sustituir con una nueva garantía.

18.- Se requiere reformar el Código Fiscal de la Federación, adicionando artículos que establezcan el Procedimiento de Garantía del Interés Fiscal de Oficio, puesto que a este ordenamiento se ajustan todas las autoridades con facultades de recaudación, facilitándose su aplicación.

B I B L I O G R A F Í A

1. ACOSTA ROMERO, Miguel. Compendio de Derecho Administrativo: Parte General, 3ª edición, Ed. Porrúa, México 2001.
2. BURGOA O., Ignacio. El Juicio de Amparo. 40ª edición. Ed. Porrúa, México, 2004.
3. CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. Derecho Tributario, Ed. Cárdenas editor y distribuidor, México, 2002.
4. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. La Suspensión en Vía Económico–Administrativa de la Ejecución de los Actos Administrativos Tributarios, Ed. Aranzadi, España, 1999.
5. CHICO DE LA CAMARA, Pablo. La Suspensión de la Ejecución de los Actos Tributarios sin garantía y con garantía distinta del Aval, Ed. Aranzadi, España, 2001.
6. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos, 4ª edición, Ed. Porrúa, México 2001.
7. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo I , 2ª edición, Ed. Limusa, México, 2004
8. ESQUIVEL VÁZQUEZ, Gustavo A. El Juicio de Lesividad y otros Estudios, Ed. Porrúa, México, 2002.
9. GARCÍA GONZÁLEZ y et al. Manual de Derecho Tributario, Coordinador Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, Ed. Porrúa, México, 2005.
10. GONZÁLEZ CHÁVEZ, Héctor. La Suspensión del Acto Reclamado en Amparo Desde la Perspectiva de los Principios de las Medidas Cautelares, Ed. Porrúa, México, 2006.
11. KAYE, Dionisio J y Christian Kaye Trueba. Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, Ed. Themis, México 2003.
12. LUCERO ESPINOSA, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, 7ª edición, Ed. Porrúa, México 2002.
13. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 17ª edición, Ed. Porrúa, México, 2004.

14. MARTÍNEZ GARCÍA, Hugo. La Suspensión del Acto Reclamado en Materia de Amparo, Ed Porrúa, México, 2005.
15. MENÉNDEZ GALEANA, Jorge. Introducción al Derecho Financiero. Ed Trillas, México, 2003.
16. ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Porrúa, México, 2007.
17. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano. Ed. Porrúa, México, 2004.
18. PÉREZ CHÁVEZ, José. Taller de Prácticas Fiscales: I.S.R., I.A. I.V.A. Imss, Infonavit, 18ª edición, Ed. Tax, México 2006.
19. PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. Derecho Fiscal; 10ª Edición, Ed. Banca y Comercio, México 2005.
20. PONCE RIVERA, Alejandro y et al. El Juicio Fiscal 2006, Ediciones ISEF, México, 2005.
21. SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A. Medios de Defensa en Materia Fiscal. 4ª edición, Ed. ISEF, México, 2007.
22. SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro A. Requisitos Esenciales y Medios de Defensa de las Multas Administrativas y Fiscales, 2ª edición, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005.
23. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 3ª edición, Ed. Porrúa, México 2003.
24. SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Primer Curso de Derecho Administrativo, 2ª edición, Ed. Porrúa, México, 2000.
25. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Tomo I, Ed. Cárdenas, México, 2003.
26. SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. Aplicación Práctica del Código Fiscal 2005: Introducción al derecho fiscal, 4ª Edición, Ediciones Fiscales ISEF, México 2005.
27. SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C. Los Medio de Impugnación en Materia Administrativa: Recursos administrativos, Juicio de Nulidad y Amparo en Materia Fiscal y Administrativa, 3ª edición, Ed. Porrúa, México 2001.
28. SÁNCHEZ PIÑA. Nociones de Derecho Fiscal, 8ª edición, Ed. PAC, México, 2004.

29. SILVA JUÁREZ, Ernesto. El Procedimiento Contencioso Administrativo Federal (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) comentada, Ed. PAC, México, 2006.
30. URBANO SALERNO, Marcelo. Obligaciones, Régimen Jurídico. Editorial Universidad, Buenos Aires, 1995.

D I C C I O N A R I O S Y P U B L I C A C I O N E S

1. CABANELLAS, Guillermo, Diccionario enciclopédico de Derecho Usual. 14ª edición, Tomo II, Ed. Heliasta, Buenos Aires, 1980.
2. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, México, seis de mayo de 2007.
3. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española , 22ª edición, Tomos I y II, Ed. Escalpe, España 2001.
4. TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, Revista del. Quinta Época, año VII, número 73, Tomos II, IV, enero 2007.
5. TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, Revista del. Quinta Época, año VII, número 74, febrero, 2007.

L E G I S L A C I Ó N

1. Código Civil Federal, México, 2009.
2. Código Fiscal de la Federación, México, 2009.
3. Ley de Amparo, México, 2009.
4. Ley de Ingresos de la Federación, México, 2009.
5. Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, México, 2009
6. Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, México, 2009.
7. Ley del Seguro Social, México, 2009.
8. Ley Federal de Derechos, México, 2009.
9. Ley Federal de Procedimiento Administrativo, 2009.

10. Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, México, 2009.
11. Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, México, 2009.
12. Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2009, México.
13. Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, México, 2009.
14. Reglamento del Código Fiscal de la Federación, México, 2009.
15. Reglamento del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, México, 2009.
16. Reglamento del Recurso de Inconformidad del Instituto Mexicano del Seguro Social, México, 2009.
17. Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo, México, 2009.