UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

PROCEDENCIA DEL JUCIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE ACTOS INTERMEDIOS DEL PAE.

TESIS PROFESIONAL

Que para obtener el titulo de:

LICENCIADO EN DERECHO.

P r e s e n t a :

OSCAR PEREZ JIMENEZ.

Dirigió: Dra. Margarita Palomino.

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

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.

Agradecimientos:

A la Universidad Nacional Autónoma de México, pues gracias a ella se fraguaron y hoy se empiezan a materializar mis ideales más románticos; es un privilegio pertenecer a tan loable casa de estudios, verdadera cesta de Moisés.

A mi esposa, quien junto conmigo renuncio a la vida cotidiana de las mayorías para apoyarme incondicionalmente en este nuestro proyecto de estudio del derecho, que nos ha dado para siempre un nuevo estilo de vida.

A mis hijos, quienes me han visto en todo momento escudriñar los libros, sin reclamo de tiempo alguno, sino todo lo contrario me han otorgado comprensión y compañía, son la nueva semilla de la vida.

A mis padres, que desde mi niñez supieron inculcar en mí las ventajas de estudiar ello representó la esencia que hoy hace posible esta segunda carrera profesional.

Chena, Choco, Javi y Ana, ya que bien lo se, siempre han creído en mi representando un depósito vivo de mis ideales, lo que nos ha hecho a todos hermanos gemelos, ello une mas que la sangre misma.

A la Doctora Margarita Palomino, Con quien estaré en deuda para siempre al permitirme llevar acabo uno de los deberes de cualquier ser humano, la de investigar y escribir un libro, como lo es la presente tesis, gracias por ayudarme a poner orden en mis turbulentas ideas.

"La ignorancia es la defensa de los Cobardes."

Anónimo

"La utopía está en el horizonte. Camino dos pasos, ella se aleja dos pasos y el horizonte se corre diez pasos más allá. ¿Entonces para que sirve la utopía? Para eso, sirve para caminar."

Eduardo Galeano.

"La rebeldía es la vida: la sumisión es la muerte."

Ricardo Flores Magon

ÍNDICE

Capitulo I

La Relación Jurídico Tributaria.

	Introducción.....	1
1.1.	Hecho imponible.....	4
1.2.	Hecho Generador.....	8
1.3.	La relación Jurídico Tributaria.....	9
1.3.1.	El sujeto activo de la relación Jurídico Tributaria.....	11
1.3.2.	El sujeto pasivo de la relación Jurídico Tributaria.....	15
1.3.2.1.	Sujeto pasivo formal.....	17
1.3.2.2.	Sujeto pasivo material.....	18
1.4.	El nacimiento de la obligación.....	18
1.5.	Determinación y liquidación.....	21
1.6.	Los créditos Fiscales.....	25
1.7.	La exigibilidad del crédito fiscal.....	28
1.8.	Formas de extinguir la obligación.....	29

Capitulo II

Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución

2.1.	Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	47
2.1.1.	Formalidades de las notificaciones del procedimiento económico coactivo.....	55
2.2.	Integración de actas.....	62
2.3.	Aseguramiento de bienes y negociaciones.....	68
2.3.1.	El depositario.....	73
2.3.2.	El administrador.....	76
2.4.	El administrador interventor.....	77
2.4.1.	El embargo de depósitos bancarios.....	79
2.4.2.	Bienes inembargables.....	85
2.5.	Postura legal.....	86
2.6.	La subasta.....	89
2.7.	Remate fuera de subasta.....	91
2.7.1.	Adjudicación de bienes.....	92

Capitulo III

Irregularidades en el PAE y su impugnación vía recurso de revocación.

3.1. Procedencia del recurso de revocación..... 95
3.1.2. Naturaleza jurídica del recurso administrativo..... 99
3.2. Interposición optativa del recurso antes de acudir al TFJFA..... 103
3.3. Autoridad competente para conocer el recurso..... 105
3.4. Requisitos del recurso y casos de improcedencia..... 107
3.5. Recurso de revocación en contra de las diligencias del PAE..... 112
3.6. El articulo 127 del Código Fiscal de la Federación..... 115

Capitulo IV

Irregularidades en el PAE y su impugnación ante el TFJFA.

4.1. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa..... 122
4.2. Estructura del Tribunal..... 124
4.2.1 Competencia por razón de territorio..... 133
4.2.2. Competencia por materia..... 137
4.3. Criterios del TFJFA respecto a la impugnación de actos ilegales en el PAE fases intermedias..... 141
4.3.1. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación..... 143
4.4. Efectos Jurídicos del concepto de definitividad en la Ley Orgánica del TFJFA de la impugnación por violaciones cometidas por la autoridad en el PAE..... 172
Conclusiones..... 176
Bibliografía..... 179

Introducción.

Los particulares que se consideren afectados por una resolución administrativa no emitida conforme a derecho por la autoridad fiscal, tienen la posibilidad de hacer valer sus derechos vía recurso administrativo o bien juicio contencioso administrativo, el primero ante la misma autoridad y el segundo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esto resulta claro, no obstante se deberá tener presente cuales son los actos que podrán combatirse vía las instancias citadas, para ello el Código Fiscal de la Federación en su articulo 117 señala los casos en que procede el recurso administrativo en tanto que el articulo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, refiere aquellos en los que es procedente el procedimiento contencioso administrativo. Es a partir de ello y de una interpretación letrista de los dispositivos referidos que en apariencia se establece claramente que los actos de autoridad que pueden ser combatidos vía recurso administrativo, también pueden serlo de forma optativa vía procedimiento contencioso administrativo, pero en la realidad ello no es así, pues se han dado una serie de contradicciones entre las partes involucradas, en los referidos medios de defensa, a partir de lo cual se ha hecho necesario no solo la intervención de las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sino incluso las instancias del Poder Judicial de La Federación quien ha tenido que emitir criterios jurisprudenciales al respecto.

Entre el debate de la procedencia o no de los medios de defensa antes referidos, se encuentran las diligencias correspondientes al procedimiento administrativo de ejecución, representando ello ya una practica cotidiana e histórica, en el que se a dirimido hasta que momento se pueden recurrir tales actos o bien lo concerniente a la definitividad o no de los mismos.

En efecto hasta antes del 28 de junio del 2006, la controversia fue si era procedente o no el juicio de nulidad en cualquiera de sus fases, llámese requerimiento de pago, embargo, intervención o remate, también se centraba en lo que respecta a la definitividad, por una parte se aplicaba un criterio que sostenía que el procedimiento contencioso administrativo era improcedente en contra de las diligencias de inicio o intermedias, en virtud que estas no eran definitivas, siendo este un requisito esencial, por así disponerlo, el entonces articulo 11, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, hoy 14 de la nueva ley de la materia; contrario a ello había quien sostenía, generalmente los particulares, que el proceso contencioso administrativo si era procedente, razón por la cual el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debía conocer de las demandas interpuestas en contra de tales actos, atendiendo al principio de optatividad mas que definitividad, pues el referido articulo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no solo establecía que era procedente el procedimiento contencioso administrativo en materia federal en

contra de resoluciones definitivas, sino que además refería que debía entenderse por tal, precisando que también son resoluciones definitivas aquellas en cuya contra no proceda recurso administrativo alguno o que bien procediendo la interposición de este o la demanda de nulidad fuesen optativos, hipótesis en la que por supuesto se encuentran las diligencias del procedimiento económico coactivo en todas y cada una de sus etapas, al señalar el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II, inciso b) que procede el recurso de revocación en contra de actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que esté no se ajusto a ley y el 120 del mismo ordenamiento refiere que la interposición del recurso será optativa antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, estos dos dispositivos concatenados con lo dispuesto en el articulo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, son los que establecían los lineamientos de la procedencias del juicio de nulidad en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución no importando que fuesen de inicio o intermedias, criterio que fue avalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante contradicción de tesis 76/2005-SS.

No obstante, la confrontación de criterios, narrados, cuando todo parecía sino claro, si de criterio homologado a partir de la postura sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante contradicción de tesis 76/2005-SS, se presenta la reforma, del 28 de junio del 2006 al articulo 127 del Código Fiscal de la Federación, con la que aun a la fecha se establece que cuando el recurso de revocación se interponga en contra, porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajusto a la ley, las violaciones solo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes a su fecha de publicación, con tal reforma los debates en cuanto a la procedencia o no del recurso de revocación y juicio de nulidad se hicieron presentes de nueva cuenta, escindiéndose de nueva cuenta las posturas, no solo entre las partes en conflicto sino aun entre las mismas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, esta vez por lo que respecta al momento en que son procedentes tales medios de defensa contra las diligencias del procedimiento económico coactivo, pues dado la reforma hay quienes sostienen que solo procede hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y diez días después y quienes no obstante ello continúan instaurando las defensas antes del evento precisado.

Pues bien, en el presente trabajo, se dejará en claro si es procedente o no el procedimiento contencioso administrativo, aun con la reforma al artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, en contra de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, no importando la etapa de estas, llámese de inicio o intermedias.

Dado que la defensa fiscal vía recurso administrativo o procedimiento contencioso, requiere de resoluciones definitivas, es que será necesario abordar temas como el hecho imponible, generador y obligación fiscal así como por supuesto lo concerniente a la relación jurídico tributaria, temas que considero representan la ante sala a los concernientes del procedimiento administrativo de ejecución y su defensa fiscal.

Así a lo largo de cuatro capítulos desarrollamos la relación jurídico tributaria, para abordar el tema de el procedimiento administrativo de ejecución y posteriormente tratar su revocación vía recurso administrativo de revocación y finalmente su impugnación en juicio, todo lo referido nos permite afirmar que es procedente la defensa, vía juicio contencioso administrativo de las diligencias del referido procedimiento administrativo de ejecución en cualesquiera de sus fases, pues si bien es cierto con la reforma al 127 del Código Fiscal de la Federación se limita la interposición del recurso de revocación hasta la etapa de remate de bienes o diez días después a la publicación de la convocatoria también lo es que tal limitación no es aplicable para el procedimiento contencioso administrativo en materia federal.

Capitulo I.
La Relación Jurídico Tributaria

1.1. Hecho imponible

La legislación en materia fiscal contempla una serie de hipótesis o preceptos jurídicos abstractos, que en el caso de actualizarse o realizarse dan origen o nacimiento a la obligación fiscal.

El Código Fiscal de la Federación en su articulo seis establece: "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"[1]. Las leyes fiscales prevén las hipótesis abstractas que al tornarse en situaciones concretas da como consecuencia el origen de la obligación fiscal, pues bien es a esa hipótesis jurídica abstracta a la que se le denomina hecho imponible.

Conviene hacer énfasis que el hecho imponible solo existe en la norma de manera abstracta, que al concretarse, da origen al hecho generador u obligación fiscal constituyéndose además como presupuesto legitimador del tributo.

A manera de ejemplificar lo hasta aquí expuesto la Ley Aduanera en su articulo primero, establece como hecho imponible del impuesto general de importación a quienes introduzcan mercancía al territorio nacional o las extraen del mismo, trátese indistintamente de sus propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquier persona involucrada con tal actividad de la introducción, por lo que si llegase a actualizarse tal presupuesto jurídico, solo entonces, se da origen a la obligación fiscal tal y como se establece en la jurisprudencia que se transcribe a continuación:[2]

No. Registro: 38,886
Precedente
Época: Quinta
Instancia: Segunda Sala Regional del Norte - Centro (Chihuahua)
Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año IV. No. 43. Julio 2004.
Tesis: V-TASR-XXX-1115
Página: 266

LEY ADUANERA

IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN.- PARA QUE SE ACREDITE EL HECHO IMPONIBLE, DEBE DEMOSTRARSE QUE LAS MERCANCÍAS OBJETO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA SON DE PROCEDENCIA EXTRANJERA.- El artículo 1o. de la Ley Aduanera establece como hecho imponible del impuesto general de importación el que se introduzca a territorio nacional mercancías de procedencia extranjera, por lo que la determinación del citado

[1] Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2009
[2] Cfr. Ley Aduanera, Editorial ISEF, México, 2009.

impuesto sólo puede hacerse una vez que se demuestre fehacientemente que la mercancía objeto del procedimiento administrativo en materia aduanera es de procedencia extranjera, sin que para ello sea suficiente que la autoridad afirme que las mercancías son de procedencia extranjera, sin precisar los elementos concretos que la llevaron a esa conclusión, pues de esta manera viola la garantía de legalidad prevista por el artículo 16 de la Constitución Federal, dejando en estado de indefensión al particular, al inhibir su defensa, pues no le da a conocer las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que haya considerado para emitir el acto de molestia. (22)

Juicio No. 1079/03-04-01-2.- Resuelto por la Sala Regional del Norte Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 26 de enero de 2004, por mayoría de votos.- Magistrada Instructora: Guillermina del Rosario Ruíz Bohórquez.- Secretario: Lic. Juan Carlos Rivera Pérez.

Así, el hecho imponible en cada uno de los tributos es distinto por ejemplo en los derechos el presupuesto es una prestación al particular, en la contribución especial, la realización del estado de obra pública de interés general que represente en el particular cierta ventaja, tratándose de impuestos este se determina atendiendo hacia situaciones, técnicas, políticas o económicas que demuestren capacidad contributiva del contribuyente, se puede apreciar que para el caso de derechos y contribuciones especiales, el presupuesto es típico mientras que en los impuestos es atípico, por ser este de muy variada índole.

Dino Jarach refiere que el supuesto de hecho fijado en la norma se compone de dos elementos , uno formado por el elemento objetivo, constituido por al acto considerado por el legislador para configurarlo y otro subjetivo constituido por la relación del sujeto que debe abonar el tributo y el hecho que lo motiva es decir es el vínculo conector del presupuesto de hecho con el sujeto que lo realiza a cuyo cargo surge el hecho generador.[3]

A su vez Sainz de Bujanda determina que el elemento objetivo del hecho imponible puede ser analizado desde cuatro perspectivas que son: Aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo. El aspecto material se plasma en el hecho mismo que se considera para establecer el tributo y que supone manifestación de capacidad económica.[4]

Es decir el hecho objetivos es aquel contenido en la definición legal del presupuesto. Por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su articulo primero artículo, enumera los hechos que configuran el objeto del impuesto: Enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes e importación de bienes y servicios.[5]

[3]Cfr. Jarach, Dino, El hecho imponible, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires 1943. Citado por Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Segunda Edición, Harla, México 1986, pp. 115 - 116.

[4] Cfr. Sainz de Bujanda, Fernando, Análisis Jurídico del hecho imponible, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Volumen XV, numero 60, 1965. Citado por Rodríguez Lobato, Raul, Op. Cit., p. 115.

[5] Ley del Impuesto al Valor Agregado, Editorial ISEF, México,2009.

El hecho espacial especifica el lugar en el cual se realiza el hecho imponible, con ello se ayuda a delimitar el lugar en que el hecho imponible puede actualizarse, estableciéndose así la competencia de la autoridad que a de recaudar la contribución.

Esta delimitación además determina dentro de qué ámbito se establece el impuesto; es decir, si aplica criterios de territorialidad, nacionalidad, domicilio u otros, según las características de cada impuesto.

Por ejemplo en el la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su articulo primero, el criterio que predomina es el de domicilio para los residentes en el país y de territorialidad para los residentes extranjeros.[6]

Es decir el aspecto cuantitativo en palabras del citado Sainz de Bujanda es "Lo que se mide, pues, no es el hecho imponible en si mismo considerado (es decir, la percepción de la renta, la venta del bien, o la titularidad del patrimonio), sino los bienes, materiales o inmateriales, que entran a formar parte del presupuesto.

Y en efecto el aspecto cuantitativo representa la base imponible, o sea la determinación de parámetros que sirven para valorar con cuantos los hechos cuya verificación origina la obligación

En un aspecto temporal, su importancia es relevante, pues a partir de este se manifiesta el momento en que se actualiza el hecho imponible, esta fracción de tiempo se denomina "Periodo impositivo".

Por tanto las leyes tributarias establecen para cada impuesto cuando corresponde el momento de la imputación de la materia imponible. Por ejemplo en la, ya citada, Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 18, se imputan que los ingresos se obtienen cuando se expida el comprobante que ampare el precio o la contra prestación pactada, se envié o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio o se cobre o se exigible total o parcialmente el precio o la contra prestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Pues bien el hecho imponible solo podrá actualizarse, para dar vida al hecho generador, cuando concurran los elementos que lo constituyen y a los que nos hemos referido.

Bajo este contexto la exención forma parte integral en el tema del hecho imponible, misma que representa una excepción de pago cuando nace a la vida jurídica la obligación fiscal.

Herrera Molina, define a la exención: "como elemento codefinidor del hecho imponible ... ;ya no es algo extraño al tributo que opera desde fuera del mismo, sino que es un instituto que coadyuva a una mejor definición del presupuesto del tributo y del deber de pago en que éste se resuelve. Por eso resulta ya innegable que la norma de

[6] Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial ISEF, México, 2009.

exención forma parte de la disciplina del hecho imponible, contribuyendo a una más justa y exacta consideración del mismo".[7]

Por tanto la exención en síntesis es el hecho mediante la cual el legislador excluye de la obligación de pago a cargo de sujetos pasivos que hubiesen hecho posible la actualización del hecho imponible.

Al respecto cabe señalar que el legislador, en materia fiscal, faculta al Ejecutivo Federal para exentar de impuestos a los contribuyentes, tal y como se preceptúa en el articulo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

"Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional."[8]

Bien se a expuesto que la exención es una excepción de pago a favor de los contribuyentes cuando sea actualizado el hecho imponible, misma que tiene su origen en la ley. Pero ¿por qué la ley, y para el caso en concreto la fiscal, permite la exención de impuestos cuando la Constitución Política de la Republica Mexicana en su articulo 28, primer párrafo, prohíbe las exenciones?, reproducimos tal precepto:

"Artículo 28. En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria." [9]

La interrogante aquí planteada encuentra respuesta a partir de la lectura a la siguiente jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación

Registro No. 205561

Localización:
Octava Época
Instancia: Pleno
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
67, Julio de 1993
Página: 26
Tesis: P. XLII/93

[7] **Herrera Molina Pedro**: l*a exención tributario*. Editorial Colex, Madrid, 1990, pp. 172 - 174.
[8] Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México 2009.
[9] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México, 2009

Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa, Constitucional

PREDIAL. LAS EXENCIONES ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 23 DE LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DE 1990, NO VIOLAN EL ARTICULO 28 CONSTITUCIONAL.

El precepto legal citado no contraviene el contenido del artículo 28 constitucional al determinar, de manera general y abstracta, exentar del pago del impuesto predial a los propietarios o poseedores de los inmuebles que ahí se describen, pues tal beneficio no se otorga en favor de personas determinadas particularmente, sino para categorías indeterminadas de sujetos en razón de las características de uso o destino de los inmuebles del impuesto o en virtud de la situación objetiva que refleja intereses sociales o económicos de los sujetos exentos que los diferencian del resto de los contribuyentes y que amerita que se les dé un tratamiento fiscal diferente.

Amparo en revisión 2047/91. Victoria Eugenia Ramírez de Mondragón. 10 de marzo de 1993. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el miércoles treinta de junio próximo pasado, por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Victoria Adato Green, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número XLII/93, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Noé Castañón León y Samuel Alba Leyva. México, Distrito Federal, a primero de julio de mil novecientos noventa y tres.

Del lo dispuesto por el ya referido articulo 28 Constitucional y la tesis aislada invocada, damos cuenta que la intención de el Constituyente, fue prohibir la exención de impuestos cuando estos son dirigidos a una persona o grupo de ellas de forma particular, pero es perfectamente aplicable cuando esta se otorga de manera general y abstracta a favor de categorías indeterminadas de sujetos que por sus condiciones económicas ameriten que se les de un trato distinto en beneficio de la sociedad.

1.2. Hecho generador.

Como se ha expuesto en el punto anterior, el hecho imponible es aquella hipótesis abstracta que al actualizarse o realizarse da origen al hecho generador o material.

El articulo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone:

"Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad."[10]

[10] Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2009.

Con la disposición legal citada se establece que el hecho generador, surge en el momento que se dan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la normatividad fiscal.

En este orden de ideas Flores Zavala, en lo que respecta al nacimiento de la obligación fiscal señala:

"No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere le crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal."[11]

Así, el hecho hipotético o hecho imponible tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria y el hecho concreto, material, o generador se realiza en la vida real una vez que se actualizan los elementos contenidos en la hipótesis.

De la Garza, en su obra denominada Derecho Financiero Mexicano nos dice que el momento en que se da el hecho generador o la obligación fiscal es de importancia relevante pues a partir de esta se determina lo siguiente:

a) Distingue el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios meramente formales como la presentación de declaraciones.
b) Determina la ley, aplicable que contempla el hecho imponible que se realiza.
c) Se determina el domicilio fiscal del contribuyente.
d) Determina la época de pago y por lo tanto fija el inicio para el computo de la figura jurídica de la prescripción.
e) Determina las sanciones en todo caso aplicables vigentes a la fecha del hecho generador.[12]

Postura con la que coincidimos ya que es a partir de la actualización del hecho imponible y por ende del nacimiento de la obligación fiscal, que se origina la deuda impositiva a cargo del contribuyente, estableciéndose la legislación aplicable al acto en concreto, la época de pago y en todo caso las sanciones procedentes.

1.3. La relación jurídico tributaria.

La relación Jurídico tributaria, se puede definir, como el vinculo que se de entre el contribuyente y la autoridad fiscal, en esta relación los sujetos mencionados se encuentran obligados entre si, y tiene su origen por el hecho que el contribuyente encuadre en el supuesto que las leyes tributarias especifican como gravadas.

Giannini la define como una relación especial surgida entre el estado y los contribuyentes a partir de normas reguladoras de la obligaciones tributaria esta, relación jurídica es de naturaleza compleja, porque de un lado derivan poderes y derechos así como obligaciones de las autoridades a las que corresponden

[11] Flores Zavala, Ernesto, Elemento de Finanzas Publicas Mexicanas, Editorial Porrúa, Cuarta Edición, México 2004, p.54.
[12] Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 425.

obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter mas especifico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al impuesto debido.[13]

Esta consideración de Gainni, de la relación jurídico tributaria de naturaleza compleja, surgida a partir de las normas reguladoras coloca al hecho imponible como única génesis de dicha relación, desestimando así la existencia de otras posibles y no solo eso sino que tal negativa lleva a la confusión de esa otras distintas relaciones con la obligación fiscal, lo que implica por ende una sobre valoración de la figura de dicha obligación. Al respecto señala Berliri:

"Al colocar (ésta) en el
centro de todo el Derecho Tributario , relega a un plano lejano, casi en el horizonte,
todas las otras relaciones jurídicas diversa de aquella". [14]

En relación con lo expuesto es importante tener presente la diferencia entre la relación y la obligación tributaria, pues en tanto que la primera se da en el momento en que el contribuyente se dedica a una actividad gravada por las leyes tributarias la segunda se presenta hasta que se concreta o materializa tal actividad, es decir la relación tributaria existe desde que se encuadra en el supuesto de ley.

Ahora bien en la relación jurídico tributaria el contribuyente y la autoridad fiscal o el estado, se obligan mutuamente, mientras que al surgir la obligación fiscal, es decir al concretarse la hipótesis prevista por la ley, el único obligado es el contribuyente quien para el caso de no cumplir, se vera expuesto al imperium coactivo del estado

Por su parte Vanoni afirma que la relación jurídico tributaria es simple pues al verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y, luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto. [15]

Este ultimo autor postula la relación jurídica de naturaleza simple, estableciendo que al lado de esta existen otras distintas en las que en ocasiones no son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tienen que presentar libros o soportar verificaciones.

Nos inclinamos en definitiva por la hipótesis de Vanoni, puesto que existen múltiples de relaciones independientes unas de otras y no una sola, que gravita por completo alrededor del hecho imponible como lo postula Giannini, partidario de la relación jurídico tributaria compleja. Para reforzar mi inclinación hacia la relación jurídica de

[13] Cfr. A.D. GIANNINI. Instituciones de Derecho Tributario, Traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, p.28.
[14] Berliri, Antonio. Curso Institucional de Derecho Tributario, Volumen I, Editorial Giuffre, Milán 1985, p. 155.
[15] Cfr. Enzio Vanoni, Elementos del Derecho Tributario, Primera edición, Milán, 1962, pp. 219-225

naturaleza simple evoco al profesor Rodríguez Bereijo que en relación con lo hasta aquí expuesto señala los siguientes defectos:

"La excesiva indeterminación y vaguedad del concepto mismo de la relación jurídico tributaria y de su contenido. 2.- Al centrar el estudio de la dogmática tributario o en el debito d'imposta u obligación tributaria principal, se deja en la sombra toda una serie de situaciones jurídicas activas y pasivas distintas procedentes de la obligación de contenido patrimonial. Y, por consiguiente, se soslaya el estudio de las potestades de la Administración en la aplicación de tributos. 3.- Por las razones antes apuntadas, el dogma de la relación jurídico tributario compleja no permite construir una dogmática unitaria del fenómeno tributario, en cuanto nos sirve para explicar todo el conjunto de poderes, deberes, obligaciones, situaciones de sujeción que se producen como consecuencia del ejercicio del poder de imposición, 4.- Consecuencia de todo ello fue un cierto abandono de los problemas administrativos o "formales" de las instituciones tributarias hechas casi exclusivamente desde aspectos sustantivos o materiales de la obligación tributaria; que llevo a la "glorificación del hecho imponible" como núcleo del derecho tributario, en frase de Jarach... 5.- La visión intersubjetiva del fenómeno tributario lleva a la construcción del concepto de relación jurídica tributaria y de la obligación tributaria sobre la base de los esquemas del Derecho Civil, aunque configurándola como una obligación de Derecho Público" [16]

En el terreno doctrinal y en relación con esta controversia, de considerar a la relación jurídico tributaria de naturaleza compleja o bien simple, se han esbozado dos teorías a saber:

Dada las hipótesis expuestas, y por la cual nos inclinamos, se concluye que existe una multiplicidad de relaciones jurídico tributarias de carácter diverso: La relación sustantiva principal, las relaciones sustantivas accesorias, las relaciones de carácter formal y las relaciones de derecho administrativo y de derecho penal. La relación tributaria sustantiva es una relación sencilla, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas.

El primer elemento que interviene en la aquí tratada relación jurídico tributaria es el sujeto. Mismo que puede ser de dos clases: Activo y Pasivo.

1.3.1. El sujeto activo de la relación Jurídico Tributaria.

El sujeto activo en la relación jurídico tributaria es aquel que recibe el pago del impuesto, es decir el estado, cuya obligación es el cobro de la contra prestación tributaria, pero no le es potestativo imponer la carga, eso es del poder legislativo, es su principal obligación, existe para tal sujeto activo a su vez otra obligación de índole secundaria la cual consiste en determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción.

El estado en virtud del Ius imperium recauda tributos de manera directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho, como lo expone Rodríguez Lobato.

[16] Rodríguez Bereijo, A, Introducción al estudio del derecho financiero, Estudios de Hacienda Publica, Madrid, 1976, p.p. 53-54.

En nuestro sistema jurídico son tres los entes que pueden ser considerados como tales estos son: La federación las entidades federativas y los municipios, por ser estos a los que hace referencia la Constitución en su articulo 31, fracción IV. [17]

El articulo mencionando establece una facultad, definitivamente concurrente, entre la federación, los estados y el Distrito Federal para imponer cargas fiscales, surgiendo entonces la duda si en realidad la federación goza de facultades ilimitadas para imponer o establecer contribuciones así como las entidades federativas, a partir del mandato que le confiere todo a excepción de lo expresamente otorgado a las autoridades federales, como lo señalan los artículos 73, fracciones VII, XXIX, y 124 de la Constitución, mismos que establecen:

"Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto

XXIX. Para establecer contribuciones:

1o. Sobre el comercio exterior;

2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación; y

f) Explotación forestal.

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica."

[17] Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl: Op. Cit., p. 133

"Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." [18]

De la lectura de los preceptos invocados, se desprende claramente que no existe una delimitación entre las facultades de la federación y las entidades federativas para establecer contribuciones, sino que mas bien se presenta una facultad concurrente entre ambos sujetos activos, lo que en definitiva puede dar como resultado la duplicidad de impuestos a cargo del contribuyente. para evitar ello fue necesario la suscripción de convenios denominados de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal, celebrados entre la federación y las entidades federativas, con lo que se busca que las entidades no graven bases o actividades que ya hubiese gravado la federación a cambió de una participación que de las contribuciones se les entregue a los primeros. En efecto Con el fin de aliviar la desigualdad en la captación de recursos tributarios, se creo el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante el cual los sujetos activos de la relación jurídico tributaria acuerdan la forma en que participaran de los recursos económicos. Pero no solo eso tal sistema de coordinación permite no gravar mas de una ocasión una misma fuente ya sea por parte de la federación, los estados o municipios, aliviando de esta manera la carga impositiva, de por si excesiva en los sujetos pasivos en la relación jurídico tributaria.

La adhesión por parte de los estados al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, creado mediante ley del 22 de diciembre de 1978, es voluntaria por lo que los estados que no se adhieran únicamente participaran en los impuestos especiales a que se refiere nuestra Carta Magna en su articulo 73, fracción XXIX, inciso 5, siendo aquellos relacionados con energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolinas y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, agua miel y sus productos de fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Para De la Garza el fundamento Constitucional de competencia concurrente no radica en el articulo 124 sino el 40, al disponer este que es voluntad del pueblo constituirse en una republica representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos, en lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en federación, es precisamente en esa soberanía de los estados en donde radica el fundamento de su poder tributario,[19] Raúl Rodríguez Lobato, en su libro denominado Derecho Fiscal, coincide con tal postura, argumentando que constituye una adecuada interpretación del texto Constitucional. [20]

La Constitución Mexicana en el articulo 73, fracción XXIX, señala algunas materias reservadas exclusivamente a la federación, como son: Energía eléctrica, recursos naturales a los que se refiere el articulo 27 del mismo ordenamiento comercio exterior, servicios públicos concesionados y explotados directamente por la federación, a estas fuentes se les denomina exclusivas, al ser gravadas únicamente por la federación, así

[18] Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México, 2009.
[19] Cfr. De la Garza, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrua, México, 2005, p. 231.

[20] Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl: Op. Cit., p.p, 134-135.

también existen las fuentes concurrentes, mismas que podrán ser gravadas por los tres niveles de gobierno, federación, estados y municipios .

A continuación se cita criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación, en la cual se pone en claro la cuestión de la competencia concurrente y la razón de ser de los convenios de colaboración fiscal entre la federación y los municipios, especificándose además que tal colaboración no implica delegación de facultades.

No. Registro: 912,471
Tesis aislada
Materia(s): Fiscal (ADM)
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Apéndice 2000
Tomo III, Administrativa, P.R. TCC
Tesis: 906
Página: 788
Genealogía: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo II, Segunda Parte-1, julio a diciembre de 1988, página 165, Tribunales Colegiados de Circuito.

COMPETENCIA CONCURRENTE. LA COLABORACIÓN FISCAL NO IMPLICA DELEGACIÓN DE FACULTADES, SINO CONCURRENCIA DE LAS MISMAS. ACUERDO A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y AL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL PARA LA COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA DE ESTE ÚLTIMO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL DÍA VEINTIUNO DE DICIEMBRE DE MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES.-
La colaboración fiscal no significa pérdida de atribuciones por parte de la autoridad a la que corresponden, ni tampoco desconcentración, sino una armonización en su ejercicio, para evitar la doble o triple tributación que se genera en los impuestos en los que existe coincidencia tributaria entre la Federación y las entidades federativas, o sea en impuestos que pueden ser determinados y liquidados tanto por el Gobierno Federal, como por los locales, artículos 73, fracción VII, 117 y 124 del Código Político, como sucede, entre otros, con el impuesto al valor agregado. En la exposición de motivos de la Ley de Coordinación Fiscal, en torno a la coincidencia tributaria, el legislador señala que, como la Norma Suprema no hace una separación respecto de las fuentes impositivas que correspondan a la Federación, por una parte, y a las entidades federativas, por la otra, salvo lo que se previene en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, que determina la competencia exclusiva de la Federación en determinados tributos, pero en cuya clasificación no se encuentran las fuentes de ingresos más importantes como lo es, entre otros, el impuesto al valor agregado, ello provoca una doble y hasta triple tributación, porque existe coincidencia fiscal, según la fracción VII del artículo 73 constitucional, que faculta al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, en relación con los artículos 124 y 115 de la Norma Suprema. La coincidencia fiscal puede superponer desordenadamente varios gravámenes sobre los contribuyentes. Para solucionar este problema, se han realizado acuerdos con objeto de que sólo un nivel de gobierno establezca determinado gravamen compartiendo el ingreso derivado de éste y fijando las bases de colaboración administrativa para la recaudación. Así pues, interpretando el artículo vigesimoprimero del acuerdo en comento, en concordancia con la exposición de motivos, resulta claro que la coordinación de facultades no implica ninguna delegación, sino una armonía, un concierto o colaboración, tanto en la participación de los ingresos, cuanto en su administración, con el objeto fundamental de evitar la doble o triple tributación, pues las entidades que celebren los convenios deben renunciar a legislar sobre dichos impuestos o a mantener en suspenso la vigencia de esa legislación, si la hubiere, en tanto dura el convenio.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Amparo directo 1383/88.-Limpieza y Servicios, S.A.-5 de octubre de 1988.-Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.-Secretaria: María Guadalupe Saucedo Zavala.
Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo II, Segunda Parte-1, julio a diciembre de 1988, página 165, Tribunales Colegiados de Circuito.

Pese a que las entidades federativas tienen competencia concurrente con la federación, para gravar fuentes de riqueza, su situación económica no es idónea , en virtud de no poder gravar la explotación de sus recursos naturales, establecer su propio impuesto sobre la renta por el hecho que tal potestad tributaria es facultad exclusiva de la federación, no obstante la situación económica es aun mas precaria en los municipios, uno de los tres sujetos activos de la relación jurídico tributaria, situación del todo dramática, pues es este la entidad que directamente esta obligada a satisfacer las necesidades económicas de la población mediante la prestación de servicios públicos, tal situación precaria estriba en el hecho que dicho sujeto activo, no puede establecer sus propias contribuciones, lo hacen las legislaturas de los estados.

De lo aquí expuesto con apoyo en los dispositivos normativos citados, se aprecia sin dificultad alguna que fuera de los tres niveles de gobierno referidos y el D.F., no existe, en nuestro sistema jurídico, ningún otro sujeto que pueda ser considerado como activo en la relación tributaria.

1.3.2. El sujeto pasivo de la relación Jurídico Tributaria.

El sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria es aquella persona, que conforme a la ley, se encuentra obligada al pago del tributo, ya sea por si misma o en nombre de un tercero, es decir, no siempre el deudor directo, es el que paga o se encuentra obligada al pago, pues en ocasiones tal obligación recae en otra, por ejemplo aquella a la que se la ha traslado algún impuesto, denominándose en este caso responsable indirecto.

Es el artículo 1º, del Código Fiscal de la Federación, que establece quien es considerado como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria al disponer:

"Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes." [21]

Del precepto normativo citado se concluye que no solo las personas físicas o morales particulares pueden ser consideradas como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria sino que incluso el estado en cualesquiera de sus tres niveles, federación, entidades federativas y municipios puede caer en tal categoría, pues este tiene una

[21] Cfr. Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2009.

doble personalidad, una de derecho publico y otra de privado, la primera la ejerce cuando pone de manifiesto su fuerza y soberanía para imprimir cargas a los particulares, mientras que la segunda se presenta cuando se despoja de sus atributos de imperium y celebra convenios en las mismas condiciones de los particulares, no imponiendo su voluntan sino buscando el concurso de voluntades.

La presencia del estado como sujeto pasivo de la relación jurídico tributario seda también en el caso de los establecimientos públicos descentralizados, pero con personalidad jurídica propia, como lo son Petróleos Mexicanos, Ferrocarriles Nacionales de México y el Instituto Mexicano del Seguro Social, quienes pueden detonar o actualizar la hipótesis prevista por el hecho imponible, un ejemplo de ello es cuando cualesquiera de las dependencias señaladas contratan servicios independientes con una persona física, quedando así obligadas a la retención del impuesto sobre la renta y de una parte del impuesto al valor agregado que les sea trasladado, para enterar a la autoridad tributaria, en los términos que cada uno de los cuerpos normativos correspondientes prevén.

El articulo trascrito también establece que las naciones extranjeras pueden ser sujetos pasivos, cuando no se ha firmado un convenio de reciprocidad en el trato fiscal.

Rodríguez Lobato, al tratar el tema del sujeto pasivo define al contribuyente conforme los siguiente:

"Contribuyente.- Sujeto de Derecho titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible, es quien recibe el nombre de destinatario legal tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador deberá crear el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pago en su nombre. En nuestra legislación se preceptúa que contribuyente es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generado de la relación tributaria. Señala también que podrán ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas jurídicas o naturales, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica, según el derecho privado o publico, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derecho y obligaciones tributarias."

El mismo autor en cita expone la siguiente clasificación de sujeto pasivo:

A) Sujetos pasivos por deuda propia, con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo a su causahabiente "Mortis causa" o "Inter. Vivos", es decir, herederos, legatorios o donatorios a titulo universal y se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

B) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley pueden disponer libremente no solo de sus bienes, si no también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero.

C) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no solo la parte que le corresponde.

D) sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de la ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

E) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal que no fueron cumplidas, la cual trate como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

F) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto el cual el bien constituye la garantía objetiva. [22]

De lo expuesto , se establece que sujeto pasivo puede ser deudor directo o indirecto, lo primero cuando directamente ha dado origen al crédito fiscal y segundo cuando es sustituto del deudor original, ya sea voluntariamente o por que así lo establece la de la ley.

1.3.2.1. Sujeto pasivo formal.

De acuerdo con lo expuesto en el punto anterior señalo que el sujeto pasivo formal es el titular de la obligación principal contemplado por el hecho imponible, es a quien la ley impone la carga del tributo en base a su capacidad contributiva es decir es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, es decir es aquel que esta contemplado en la norma jurídica, como sujeto obligado al pago del tributo, dentro de las obligaciones de dicho sujeto pasivo formal tenemos las de hacer, no hacer o tolerar.

Las obligaciones de no hacer, como su nombre lo indica, consisten en no realizar actos que legislación fiscal le prohíba, como ejemplo se puede citar cuando la ley prohíbe el ingreso de mercancía del extranjero sin antes haber cubierto los impuestos correspondientes, en tanto que las de hacer consiste en aquellas que el legislador obliga a efectuar como es presentar avisos al sujeto activo o llevar contabilidad.

Además de las obligaciones antes señaladas el sujeto pasivo formal de la relación jurídico tributaria, tiene también a su cargo obligaciones de tolerar como permitir que la autoridad fiscalizadora ejerza sus facultades de comprobación, exhibiendo para ello los libros de actas, y registros contables además de documentación comprobatoria que los respalde, en la forma y plazo que sean requeridos.

[22]Rodríguez Lobato, Raúl: Op. Cit., p.p. 149-150.

1.3.2.1. Sujeto pasivo material.

Para determinar la existencia de la obligación y de la relación jurídico tributaria, en su aspecto sustantivo, es necesario partir de la existencia de una norma bilateral, heterónoma, externa y coercible. Dicha norma, respecto de la creación del tributo, deberá estar dictada por el órgano competente, según lo prescribe el artículo 73, a través de las fracciones VII y XXIX de nuestra Constitución Política, pero la mera existencia de una norma jurídica por sí sola no es suficiente, toda vez que la norma jurídica, en sí y por sí no obliga a un sujeto en especial, para concretar la relación jurídico tributaria y la obligación es menester que se de el hecho generador, es decir, que es necesario que se actualice la hipótesis que la norma jurídica prevé, mientras no se actualiza el hecho generador el sujeto obligado al pago del tributo, al que se refiere la norma jurídica de forma abstracta, será el pasivo formal y por el contrario al actualizarse tal hecho, la norma obliga al sujeto involucrado de forma concreta al pago del tributo, dicho sujeto es el pasivo material.

En efecto, mientras el hecho generador no se actualice, el sujeto pasivo que la norma prevé con la carga tributaria, tendrá el carácter de formal, pero una vez que el hecho generador nace a la vida jurídica tal sujeto pasivo, al que la norma se refiere de forma abstracta, dejara de ser formal para ser material, vinculándose en una relación jurídica tributaria con el sujeto activo, encontrándose específicamente obligada al pago, pudiendo ser no solo el contribuyente, como ya se ha expuesto con anterioridad, sino incluso algún otro, que sin ser generador, de los supuestos legales la ley considera como responsables.

1.4. El nacimiento de la obligación.

El nacimiento de la obligación tributaria tiene lugar con la realización del hecho imponible, que como ya he expuesto es el presupuesto de naturaleza jurídica fijado por la ley y cuya realización origina el nacimiento del hecho generador y por ende la obligación tributaria la cual puede definirse como el vínculo jurídico mediante el cual el sujeto activo, exige al pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria o en especie, denominada tributo. Lo aquí expuesto se acredita con lo dispuesto por al articulo 6, primer y segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dispone:

"Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad." [23]

[23] Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2009

Al respecto Quintanilla Valtierra expone:

"La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo ..... Tales como el capital, la renta y los consumos los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingreso, las propiedades, o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera y nacional.- Es a partir de dichas fuentes que el legislador determina las hipótesis de incidencias la que puede estar redactada de la siguiente forma: a) Las empresas que perciben ingresos globales por un ejercicio fiscal, b) Las personas que obtengan ingresos por la prestación de servicios profesionales." [24]

A su vez Raúl Rodríguez Lobato señala el nacimiento de la obligación tributaria según se trate de impuestos, derechos o contribuciones especiales:

"Tratándose de impuestos, la obligación tributaria nace para el contribuyente en el momento en que la ley considera como su presupuesto. En cuanto a los derechos, la obligación nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio publico que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla un particular." [25]

A partir de los autores en cita queda en claro y estamos de acuerdo que la hipótesis de incidencia describe, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo, misma que al actualizarse da origen a la obligación fiscal estrechamente vinculada al tipo de contribución que pueden ser: Impuestos, derechos y contribuciones especiales como se expone a continuación:

Impuestos.

La obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis de incidencia, Por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta nace en el momento en que el contribuyente obtiene ingresos gravados por la misma.

Derechos.

En este caso, la obligación tributaria surge en el momento en que se prestan los servicios administrativos, recuérdese que los derechos, como lo señala el Código Fiscal de la Federación, son contraprestaciones exigidas por la ley, a cambio de la prestación de un servicio publico.

[24] Quintanilla Valtierra, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas, México, 1988, p.p. 88 - 89
[25] Rodríguez Lobato, Raúl: Op. Cit., p. 120.

Contribuciones especiales.

En este caso, la obligación tributaria surge de acuerdo al tipo de contribución especial de que se trata, por ejemplo, en el caso de contribuciones de mejora, la obligación nace en el momento en que la ley que la establece entra en vigor, independientemente de que se haya realizado o no la obra material al inmueble de un contribuyente, ya que el tributo nace por ministerio de ley independiente a la realización de las obras.

Una vez que se a actualizado o nace la obligación, trátese de impuestos, derechos o contribuciones especiales, como se ha expuesto, la obligación del pago será por cuenta del sujeto pasivo y que correlativamente representa un derecho para las autoridades, su recaudación, siempre y cuando estos estén contemplados en la ley, fuente de todas y cada una de las obligaciones fiscales.

La hipótesis de incidencia o presupuesto de hecho, ya tratado, es definido por Sainz de Bujanda como "el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria." [26]

De tal definición se concluye, sin lugar a dudas, que el presupuesto de hecho es la narración hipotética que efectúa el legislador, cuya actualización da origen al nacimiento de una obligación fiscal.

Margain Manatou define la obligación tributaria conforme a lo siguiente:

"... el vinculo jurídico en virtud del cual el estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie" [27]

Por su parte Giuliani Funrouge la define de la siguiente manera:

"El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el estado cumpla sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

Conceptuando a la obligación tributaria como el vinculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un

[26]Cfr. Sainz de Bujanda, Fernando, Análisis Jurídico del hecho imponible, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Volumen XV, numero 60, 1965. Citado por Rodríguez Lobato, Raul, Op. Cit., p. 115.

[27]Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, décimo octava edición, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 248.

aspecto importante de el, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el estado para allegarse de recursos pecuniarios." [28]

Con lo antes citado, se establece que obligación tributaria, es aquella en la que el sujeto pasivo, se encuentra obligado a pagar al sujeto activo, un importe ya sea en dinero o excepcionalmente en especie.

Es importante no confundir obligación con relación tributaria, ya que mientras la primera debe entenderse como la cantidad debida por el sujeto pasivo al activo y que se extingue con el pago, la segunda constituye el conjunto de obligaciones que se deben tanto el sujeto activo como el pasivo y se extingue cuando el primero deja de efectuar las actividades que contempla la ley.

Luis Humberto Delgadillo, expone la diferencia entre relación y obligación tributaria de la siguiente manera:

"La relación jurídico tributaria es un vinculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento modificación, transmisión o extinción de derechos y obligación en materia tributaria"

Ahora bien, una vez que hemos expuesto lo que debe entenderse por obligación tributaria y establecido el momento que está nace a la vida jurídica, resta señalar que esta se compone de los elementos siguientes: Sujeto activo, pasivo y objeto, los dos primeros ya fueron tratados con anterioridad, en tanto que el ultimo, es decir el objeto a decir de Fernández Martines Refugio de Jesús es un deber de dar que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie, para que el estado pueda hacer frente a sus funciones de derecho publico. [29]

1.5. Determinación y liquidación.

EL procedimiento tributario se divide en tres etapas o fases a saber: Oficiosa, ejecutiva y contenciosa, es en la primer etapa, esto es en la oficiosa, en la que la autoridad determina y percibe el crédito fiscal.

La fase oficiosa referida, ha sido definida por Luis Martínez López como "el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las Leyes Fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación". [30]

Pues bien es en esta fase oficiosa en que se da la determinación del crédito fiscal en cantidad liquida que puede estar a cargo del propio fisco, o bien de los sujetos pasivos. Para la determinación de la obligación tributaria Margain Manautou señala

[28] Giuliani Funrouge, Carlos M, Derecho Financiero, Volumen I, Editorial de Palma, Buenos Aires 1993, p. 389
[29] Cfr. Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Primera Edición, Editorial McGraw-Hiill, México 1998, p. 225.
[30] Martínez López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano , Ediciones Contables y Administrativas, México, 1982, p.209

que deberá tomarse en consideración dos situaciones, la primera es que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, pues esta nace en el momento en que se actualizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley siendo la determinación del crédito posterior. La segunda situación se deriva que para la determinación de un crédito fiscal debe estar fijada por la ley y no en sus reglamentos. [31]

La determinación de la obligación fiscal es la materialización del hecho imponible y por ende la existencia a la vida jurídica del hecho generador y la precisión de la deuda en forma liquida.

Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como "el acto conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación" [32]

Por su parte Flores Zavala, como ya lo hemos expuesto, al hablar del nacimiento de la obligación fiscal señala: " No es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal". [33]

En el sistema tributario Mexicano la regla general es que toca al contribuyente la aplicación del método y por ende la determinación de los créditos fiscales a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, en cuyo caso será la autoridad quien determine el crédito fiscal.

En efecto el Código Fiscal de la Federación en su articulo 6, establece que corresponde al contribuyente la determinación de las contribuciones salvo disposición expresa en contrario. Es decir la determinación estará generalmente a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, sea este el principal, o responsable solidario y por disposición en contrario a cargo del sujeto activo, además del dispositivo referido existen otros, del mismo cuerpo normativo, que fundan la facultas de la autoridad para determinar contribuciones estos se invocan a continuación, en la parte que interesa para justificar lo aquí expuesto:

"Artículo 41.- Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

I. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado

[31] Cfr. Margain Manautou, Emilio, Op. Cit, p.p 344 y 345.
[32] Giuliani Fonrouge, O.P. Cit, p. 493
[33] Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas publicas mexicanas, Editorial Porrua, Cuarta edición, México, 1999, p. 54

en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida."

A su vez en el referido Código Fiscal de la Federación en el articulo 42 se establece:

"Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:"

A este respecto Cuando la autoridad determine los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, deberá cumplir para, estos casos con los requisitos a que obliga el articulo 16 Constitucional, precepto que señala cual es la forma como se debe manifestar el acto definitivo de la autoridad, incluida la fiscal, al establecer que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es decir, de acuerdo con el precepto constitucional señalado, para que la determinación del crédito fiscal, que representa un acto de autoridad, pueda ser considerado valido y eficaz es necesario que cumpla con los siguientes requisitos:

a) Constar por escrito
b) Estar fundado, es decir indicar la norma jurídica en que se apoya la autoridad para la emisión del acto de molestia.
c) Estar motivado.- Consiste en la precisión, en el texto mismo del documento que ampare o contenga el acto de molestia, de los razonamientos, circunstancias y causas que tomo en cuenta la autoridad para su emisión.
d) Estar firmado.- Pues este es el signo inequívoco que el acto de molestia efectivamente procede de la autoridad competente.

El poder judicial de la federación a sostenido los siguientes criterios:

FUNDAMENTO Y MOTIVACION. De acuerdo con él articulo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe de estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, extendiéndose por lo primero que a de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que deben señalarse con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Amparo en revisión 9598/67. Oscar Leone Velasco Casas, 01de Julio de 1968, 5 votos. Ponente: Alberto Orozco Romero.
Amparo en revisión 3731/69.- Elías Chahin. 20 de Febrero de 1970, San Lorenzo Tezonco, Iztapalapa, D.F., y otros, 24 de Julio de 1968, 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.
Amparo en revisión 4115/68.- Emetrio Rodríguez Romero y Coags, 26 de Abril de 1971, 5 votos. Ponente: Jorge Saracho Alvarez, informe 1973, segunda sala, pagina 18.

En este orden de ideas se establece:

RUBRO: FUNDAMENTACION DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD.
Localización:
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Epoca: Novena Epoca
Tesis: IX.1o.18 K
Tomo: IV, Noviembre de 1996
Página: 440
Texto:
El artículo 16 de la Constitución General del país, señala que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado, y por su parte, la jurisprudencia número 260 del último Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tomo VI, Materia Común, establece que por fundamentación, debe entenderse la cita precisa del precepto legal aplicable al caso; ahora bien, esto último se refiere no sólo al artículo exacto, sino también a la ley o reglamento particularmente aplicable, de modo que en aquellos casos en que se invocan determinados artículos, y varias leyes o reglamentos, explicándose que aquéllos pertenecen a uno y/o a otro, es decir, a cualquiera de los ordenamientos referidos, en tal caso no puede considerarse que ese acto satisfaga el requisito constitucional de fundamentación, ya que no corresponde a los gobernados el relacionar su conducta a las diversas hipótesis legales en que pudiera encuadrar, de las varias leyes o reglamentos que se invocaron como fundamento del acto de autoridad, para con ello averiguar cuál es la disposición y ley o reglamento exacto que enmarca su caso, y por el contrario, es dicha autoridad la que está constreñida a hacerlo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.
Precedente:
Amparo en revisión 248/96.- Patricia Maricela Córdova Sánchez.- 17 de octubre de 1996.- Unanimidad de votos.- Ponente: Guillermo Baltazar Alvear.- Secretario: Guillermo Salazar Trejo.

Otra forma de determinación de la obligación fiscal, es aquella que se efectúa de común acuerdo o de forma conjunta entre las autoridades y los contribuyentes, para lo cual el primero proporciona los informes, datos o constancias, con el fin que la segunda materialice el acto que da origen al tributo y de esa forma determinar la base gravable y se formule la liquidación de la contribución procediéndose, a posteriori, verificar el pago de la misma. Este tipo de determinación conjunta es definida por Sánchez Gómez[34] como contrato tributario.

En el punto del presente capitulo nos hemos referido a la determinación y liquidación de la obligación fiscal, pero será necesario establecer si tales definiciones se deben tratar como sinónimos o bien si son distintas una de la otra.

Sergio F. De la Garza, señala que se deben utilizar como sinónimos los términos de liquidación y determinación del crédito fiscal, ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer la existencia de la obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo y la de cuantificar el crédito fiscal. Al dar la definición de liquidación establece: "La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consistente precisamente en el acto o

[34] Cfr. Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrua, México, 2001, p. 350.

serie de actos necesarios para la comprobación y valorización de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible) con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la correcta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente" [35]

Conviene señalar que el Código Fiscal de la Federación en todo su articulado se refiere a determinación y no a liquidación, por lo que es dable concluir que los términos liquidación o determinación del crédito fiscal, no son sinónimos la determinación es el razonamiento lógico jurídico y la liquidación la expresión numérica de la obligación.

1.6. Los créditos Fiscales.

Ponce Gómez y Ponce Castillo establecen:

"Crédito Fiscal son todos aquellos que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de los accesorios que tiene derecho a recibir el estado, incluyendo las responsabilidades que también tiene derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares"[36]

De acuerdo con el autor en cita el crédito fiscal es aquel que proviene de contribuciones, es decir de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, o de sus accesorios, esto es: Recargos, sanciones, los gastos de ejecución e indemnización, que tenga derecho a recibir el sujeto activo de la relación jurídico tributaria y a cargo de los particulares, en los que se incluyen los servidores públicos.

El código Fiscal de la Federación, en su articulo 4, infine a la letra establece:

"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.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice."

El dispositivo normativo, referido, no define propiamente lo que debe entenderse por crédito fiscal, limitándose a establecer una serie de conceptos que deben ser considerados como tal, por lo que en busca de una definición será necesario invocar el articulo, 6 del referido Código Fiscal de la Federación que señala:

"Artículo 6o.- 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.

---

[35] De la Garza, Sergio F., O.P. Cit., p.p, 556 y 557.
[36] Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo, Derecho Fiscal, Editorial Banca y Comercio, S.A. de C.V, México, 1997, p. 104.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio."

El articulo transcrito, especifica en su párrafo primero, que las contribuciones se causan una vez que se actualizan las presupuestos de hecho contenidos en la ley y en el párrafo segundo que tales contribuciones se determinaran conforma a los dispuesto por la ley en la fecha de su nacimiento, de esto damos cuenta de la existencia de los eventos siguientes: Causación, corresponde a la realización de los hechos que la ley grava con la carga impositiva, determinación, en la que se especifica que la conducta realizada encuadra en el supuestos previstos por la ley y liquidación, en el que se efectúan los cálculos correspondientes, ya sea por la autoridad o bien los gobernados, para la obtención del monto a pagar, es decir el crédito fiscal.

Mario Pugliese, define los eventos señalados como el nacimiento de la obligación, que corresponde al momento característico en que se actualiza el hecho jurídico previsto por la ley, verificación del hecho jurídico con este se condiciona legalmente la creación de la carga del contribuyente para el pago de impuestos y calificación en esta se determina la medida exacta de la obligación generada.[37]

A partir de lo expuesto, afirmamos que el crédito fiscal esta vinculado con la determinación o cuantificación de la obligación mas que con su nacimiento, Sánchez Leon a este respecto establece:

"Ahora bien, cuando la obligación tributaria se determina en cantidad liquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal, la liquidación está prevista en el articulo 6, segundo párrafo, del Código Fiscal, de cuya orden se desprende que las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su acusación, agregando por nuestra parte, que dentro de esos preceptos se deben incluir los que aportan los elementos para fijar su monto, no obstante que le sean aplicables las normas, sobre procedimiento que se expidan con posterioridad" [38]

Giuliani, señala: "La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias y presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que puede hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y se exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación."[39]

Podemos afirmar que el derecho del Estado no saldrá de la abstracción, aun cuando nazca el hecho generador, sino se cuantifica el monto o importe a su favor y a cargo del contribuyente, pues será hasta entonces que podrá promover su pretensión jurídica. Pues bien es a esa obligación fiscal cuantificada o liquida, a la cual se le ha asignado un valor pecuniario, lo que se conoce como crédito fiscal mismo que en términos dispuestos por el referido articulo 6 del Código Fiscal de la Federación, deberá ser pagado en las fecha establecidas por la ley, y en los caso en que estas no las establezcan a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación tratándose de contribuciones que se calculen por periodos o de aquellas que sean retenidas y en cualquier otro caso cinco días después de su acusación.

La obligación del pago, a cargo del contribuyente y a favor de la autoridad fiscal no coincide con el momento mismo de la actualización del hecho imponible, pues para ello es menester la cuantificación del crédito fiscal mismo que representara resolución liquidadora.

[37] Cfr. Pugliese, M., Instituciones de Derecho Financiero, Editorial Porrúa, México 1976, p. 256-257.
[38] Sánchez Leon, G, Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2003, p. 344.
[39] Giuliani Fonrouge, Carlos M., O.P. Cit., p. 491.

1.7. La exigibilidad del crédito fiscal.

La exigibilidad del crédito fiscal, se presenta cuando transcurre el plazo para que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria efectué el pago, sin la intervención de la autoridad.

Las disposiciones fiscales establecen los plazos en que los contribuyentes deberán efectuar el entero o pago de los créditos fiscales determinados, una vez transcurrido este, la autoridad se encontrara legitimada para exigirlo, vía la aplicación de procedimiento administrativo de ejecución, mismo que se inicia con el requerimiento de pago.

La autoridad fiscal no podrá exigir el pago del crédito fiscal si no ha transcurrido el plazo establecido por la ley.

En materia de impuestos federales al articulo 145, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

De la lectura del párrafo citado, se establece que las autoridades fiscales podrán exigir el pago de los créditos fiscales que no se hubieran pagado o garantizado dentro de los plazos que prevé la ley, tal exigencia se efectuara mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, es decir mediante la vía de apremio o coercitiva.

Ahora bien para saber cual es el plazo que la legislación fiscal federal establece para el pago de contribuciones, será necesario citar los artículos 66 y 144, primer y segundo párrafo del referido código tributario federal, mismos que señalan:

Artículo 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación.

Artículo 144.- No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco 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. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses

siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

El Código Fiscal de la Federación a través de los artículos referidos, establece que los créditos fiscales deberán pagarse en un término de 45 días hábiles, siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de estos; mientras este corriendo dicho plazo la autoridad no esta facultada para exigirlos, tal impedimento se presenta también para el caso que el contribuyente deudor hubiese garantizado el interés fiscal, en los términos a que se refiere el articulo 141 del ordenamiento fiscal citado, o bien haya impugnado dichos créditos mediante la interposición del recurso de revocación, pues en este ultimo supuesto al contar con un plazo de cinco meses para garantizar el interés fiscal, la autoridad se encuentra impedida para la instauración del procedimiento administrativo de ejecución, Margain Manautou al respecto señala:

"Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo." [40]

Adolfo Arrioja por su parte refiere:

"Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrase determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establece para su pago sin efectuar el entero correspondiente"[41]

Pues bien acotamos lo expuesto en el presente punto, con la afirmación que el crédito fiscal será exigible por la autoridad, una vez que este haya sido determinado y transcurrido el plazo, que la ley prevé, sin que hubiese sido pagado o garantizado, por el contribuyente; en este caso y a decir del ya citado autor, Adolfo Arrioja, las consecuencias de la exigibilidad, a cargo del deudor serán la imposición de multas, la instauración del procedimiento económico coactivo y el cobro de gastos de ejecución.

1.8. Formas de extinguir la obligación.

En el derecho fiscal se señala como únicas formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la condonación y la compensación.

El pago es el modo en común o por excelencia de la extinción de la obligación fiscal, efectuado por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, De la Garza lo define como "El que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo". [42]

[40] Margain Manautou, Emilio: O.P. Cit, p. 296.
[41] Arrioja Vizaino, Adolfo, Editorial Themis, S.A. e C.V, México, 1982, p. 128.
[42] De la Garza, Sergio F.: O.P. Cit., p, 595.

Margain, distingue diversos tipos de pago entre ellos se encuentran: Liso y llano, pago en garantía, provisional, definitivo y extemporáneo, a decir de tal autor estos se definen a continuación: [43]

Pago liso y llano.- Se efectúa sin objeción alguna, no obstante bajo este tipo de pago se puede pagar lo debido o incluso mas que esto, en cuyo caso se trata de un pago en exceso al que tiene derecho de solicitar en devolución el contribuyente.

En cuanto a esta definición del autor es necesario precisar que para el caso de pago en exceso realizado por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, este tiene derecho a que la autoridad le reembolse lo pagado indebidamente, tal y como lo dispone el articulo 22, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación que se transcribe a continuación.

"Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado."

Del articulo en cita se desprende, que para el caso de pagos indebidos surge una obligación por parte de la autoridad, en beneficio del sujeto pasivo que lo realiza para su reembolso, es decir procede la devolución.

Pago en garantía.- Es el que realiza el sujeto pasivo, sin que exista obligación, y con el único fin de asegurar el cumplimiento de esta.

Por lo que respecta a esta definición del autor, en cita, habrá que precisar, que en la legislación tributaria no existe concepto alguno denominado pago en garantía, además que no puede existir pago sino hay adeudo o crédito fiscal por extinguir, en todo caso la denominación correcta es depósito en garantía, mismo que se efectúa no para el pago de créditos fiscales sino para la garantía del interés fiscal, tal y como se señala en el articulo 141 del Código Fiscal de la Federación que señala:

"Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero, 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 efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código."

[43] Margain Manautou, Emilio: op. cit. p.p 307-309.

Pago provisional.- Es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco, en este caso el contribuyente realiza enteros, a favor de la autoridad fiscal, a cuenta de impuesto definitivo de el ejercicio.

Pago definitivo.- Deriva de una determinación no sujeta a verificación por parte de el fisco, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cual es su situación con motivo de la adecuación a la hipótesis normativa y señala cual es la cuantía del adeudo y el fisco la acepta tal y como la presenta, no obstante el fisco podrá ejercer sus facultades de comprobación con posterioridad.

Pago extemporáneo.- Es el que se efectúa fuera del plazo legal y puede asumir dos formas: espontáneo o a requerimiento. Es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado gestión de cobro de parte de el fisco y es a requerimiento cuando sucede lo contrario.

Hasta aquí ha quedado claro que el pago es un medio para la extinción de la obligación fiscal, mismo que deberá enterarse en los términos a que refiere el articulo 6, a partir del párrafo cuarto, del Código Fiscal de la Federación precepto que establece los plazos y las formas.

"Artículo 6o.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

III. (Se deroga).

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio."

El contribuyente al efectuar el pago al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, deberá atender a los plazos y formas a los que se refiere la ley de la materia, pues de lo contrario se generaran a su cargo recargo e incluso sanciones económicas.

Otra forma de extinguir la obligación es la prescripción:

Figura jurídica, que extingue la obligación fiscal por el transcurso de tiempo, esta, en materia fiscal, puede operar tanto a favor de cualquiera de los sujetos de la relación jurídico tributaria, es decir tanto a favor de los contribuyentes como de la autoridad.

Margain señala: "Si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares a no reclamar oportunamente la devolución de los pagos indebidos, por tanto en bien del orden público y de la seguridad en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extingue por prescripción." [44]

Tal y como el autor citado establece, la prescripción, por cuestión de orden público libera, por el transcurso del tiempo, al sujeto pasivo y activo de la relación jurídico tributaria, de adeudos que pudiesen tener a cargo.

El plazo para que opere la prescripción, en favor del contribuyente, es de cinco años iniciando el computo a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible,. El articulo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone:

[44] Margain Manautou, Emilio: O.P. Cit., p, 317.

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

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

Ahora debe entenderse que un crédito fiscal es exigible cuando el hecho generados se ha actualizado y el sujeto activo de la relación jurídico tributaria tiene el derecho para cobrarlo, es decir cuando este ha quedado firme. La legislación fiscal no define que debe entenderse por crédito fiscal exigible o firme, por lo que nos remitimos al Código Civil Para el Distrito Federal que en su articulo 2190 establece:

"se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho"[45]

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su articulo 144, primer párrafo establece:

"**Artículo 144.-** No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco 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. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución."

De los preceptos normativos invocados, se establece que un crédito fiscal será exigible o considerado firme, en materia de impuestos federales o cuotas obrero patronales a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social cuando hayan transcurrido 45 y 15 días, respectivamente, contados a partir del día siguiente a la fecha en que haya surtidos efectos la notificación, habrá que precisar que cada legislación en particular contempla los días en que una resolución determinante puede ser exigible y por supuesto los plazos para que opera la prescripción. Una vez transcurridos los plazos establecidos el adeudo fiscal a cargo del sujeto pasivo y a favor del activo, de la relación jurídico tributaria, no podrá ser rehusado por lo que en caso de no pagarse se instaurara el procedimiento administrativo de ejecución.

Queda claro que el computo para la actualización de la figura jurídica del prescripción, que extingue al adeudo fiscal, se inicia a partir que el crédito fiscal es exigible, es decir una vez que han transcurrido los días, establecidos por la ley, contados a partir del siguiente en que surtió efectos su notificación, es decir es imprescindible que el crédito o la obligación fiscal haya sido notificada. Ilustro lo aquí expuesto con la trascripción de la siguiente jurisprudencia:

Registro No. 192358

[45] Código Civil Para el Distrito Federal, Editorial Sista, México,2008.

Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XI, Febrero de 2000
Página: 159
Tesis: 2a./J. 15/2000
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.

Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 15/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.
Ejecutoria:

1.- Registro No. 6259
Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 11/99.
Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR EL SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO Y LAS EMITIDAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS SEGUNDO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO (AHORA SEGUNDO EN MATERIA PENAL) Y TERCERO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XI, Febrero de 2000; Pág. 160;

Así, El plazo para que opere la prescripción, tal y como lo prevé el Código Fiscal de la Federación en su articulo 146 ya referido, puede ser interrumpido, situación que anula o hace inútil el tiempo transcurrido para tal fin, pues en este caso se vuelve con inicio del conteo del plazo. El plazo se interrumpe por cada notificación, efectuada conforme a derecho, de cobro que la autoridad acreedora le efectué al deudor o bien por el reconocimiento expreso o tácito que este efectué.

Habrá reconocimiento expreso o tácito, que interrumpa el termino del plazo para la consumación de la prescripción, cuando se presenta cualquier circunstancia que acredite que el deudor ha tenido conocimiento del crédito fiscal por ejemplo cuando algún contribuyente interpone demanda de nulidad en contra de determinado crédito, señalando en esta que tuvo conocimiento del mismo a partir de determinada fecha, independientemente del fallo de tal procedimiento, se actualiza un reconocimiento expreso que interrumpe el término para la actualización de la prescripción. A este respecto el Tribunal federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha emitido la siguiente jurisprudencia.

No. Registro: 39,627
Precedente

Época: Quinta
Instancia: Sala Regional Guerrero.(Acapulco)
Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 50. Febrero 2005.
Tesis: V-TASR-XVII-1493
Página: 211

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

PRESCRIPCIÓN. LA INTERPOSICIÓN DE DEMANDA DE NULIDAD CONSTITUYE UN RECONOCIMIENTO EXPRESO DE LA EXISTENCIA DEL CRÉDITO FISCAL, QUE INTERRUMPE SU TÉRMINO, SI EN ELLA SE REALIZARON MANIFESTACIONES EN ESE SENTIDO.- Dispone el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, entre otras cosas, que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el cual inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, interrumpiéndose dicho término con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. En tal consideración, si de las constancias que integran el juicio de nulidad que se atiende o de diverso juicio de nulidad presentado ante este Tribunal, esta Sala Juzgadora advierte que la parte actora interpuso juicio de nulidad en contra de diversas diligencias de la autoridad demandada relacionadas con los créditos fiscales adeudados contenidos en las resoluciones combatidas, y en dicho juicio contencioso administrativo realizó manifestaciones que constituyen un reconocimiento expreso respecto de la existencia de los créditos fiscales controvertidos, independientemente de la forma en que dicho juicio de nulidad haya concluido y del sentido de la sentencia definitiva que en su caso se haya dictado, resulta inconcuso que se actualiza la hipótesis de interrupción del término de la prescripción que contempla el aludido artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, referente al reconocimiento expreso del deudor respecto de la existencia de los créditos, pues eso precisamente fue lo que aconteció cuando la hoy parte actora realizó manifestaciones que constituyen un reconocimiento expreso respecto de la existencia de los créditos fiscales sujetos a debate, al presentar en anterior ocasión, demanda de nulidad en esta Sala en contra de diversas resoluciones de la autoridad fiscal, relacionadas directamente con los créditos fiscales que se contienen en las resoluciones que en este juicio se controvierten. (44)

Juicio No. 861/02-14-01-7.- Resuelto por la Sala Regional del Pacífico del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 1 de abril de 2003, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María Guadalupe Pillado Pizo.- Secretario: Lic. Edgar Eugenio Navarro Ibarra.

Un ejemplo mas de reconocimiento expreso o tácito de la existencia de un crédito fiscal, es cuando el contribuyente presenta ante la autoridad un escrito aclaratorio respecto de una resolución determinante o liquidadora, pues de esa forma también se interrumpe el término del computo para la prescripción.

Es necesario que el contribuyente guarde las debidas precauciones en relación con las manifestaciones que haga en relación con determinados adeudos fiscales a su cargo, pues estas pueden provocar la interrupción del termino para que opere la prescripción, y no solo eso sino que incluso puede estar renunciando a la prescripción ganada, tal y como lo establece el Código Civil para el Distrito Federal en su articulo 1142 que a la letra dispone:

"Articulo 1142. La renuncia de la prescripción es expresa o tacita, siendo esta ultima la que resulta de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido"

El supuesto previsto en la hipótesis jurídica citada, en materia fiscal se puede actualizar por ejemplo si el contribuyente es notificado por la autoridad fiscal de un crédito generado hace mas de cinco años y no se presentan los medios de defensa dentro de los términos establecidos por la ley, en el que se oponga como excepción la prescripción. Ello es así pues ante la falta de interposición de defensa oportuna el acto notificado se considera consentido.

Por lo que respecta a la prescripción que corre a favor del fisco el Código Fiscal de la Federación en su articulo 22, párrafo décimo sexto se establece:

"La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud."

Tal y como ya se ha señalado el transcurso del tiempo libera de adeudos tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal, en este caso esta ultima no estará obligada a devolver las cantidades a favor del primero, si ha transcurrido el plazo necesario para la configuración de la figura jurídica de la prescripción, plazo que también esta sujeta a interrupción por cada solicitud de devolución presentada por el particular.

Dadas las confusiones que en la práctica se presentan conviene hacer referencia de la diferencia entre prescripción y caducidad, al respecto de esta segunda Margain precisa que, en los últimos años la doctrina y la legislación mexicana, así como los tribunales, han introducido la figura procesal de la caducidad en relación con problemas de prescripción mientras que la doctrina extranjera es unanime en aceptar que esta problema ha sido superado, pues no existe diferencia entre caducidad y prescripción, en razón que es totalmente frente a la teoría de la obligación tributaria. Dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito fiscal y el derecho a su cobro. En el primer caso debía hablarse de caducidad y en el segundo, de prescripción. No obstante hoy en día la doctrina considera resuelto este problema,

pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala para dar origen al crédito fiscal. [46]

No obstante lo precisado por el autor citado, en nuestro código tributario federal, es decir el Código Fiscal de la Federación, y como ya lo he expuesto, la prescripción esta prevista como una forma de extinguir la obligación fiscal por el transcurso del tiempo, mientras que el efecto de la caducidad no es el de extinguir la obligación impositiva, sino el de precisar que la autoridad ha perdido, por el transcurso del tiempo e inactividad, la facultad para comprobar obligaciones fiscales y por ende determinar contribuciones omitidas así como infracciones.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 67, dispone que las facultades de las autoridades para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio, cuando:

a) este obligado, o bien mensual si esta es definitiva.
b) Se hubiese cometido alguna infracción a las disposiciones fiscales.
c) Se levante el acta de incumplimiento de alguna obligación garantizada en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal.

El dispositivo normativo dispone también algunas excepciones al plazo de cinco años para que opere la caducidad, al establecer que este será diez años tratándose de contribuyentes que:

a) No hubiesen presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes.
b) No lleve contabilidad.
c) Hubiese omitido la presentación de una declaración de el ejercicio cuando se este obligado a ello.

Por lo que respecta a responsabilidad solidaria[47] el plazo para que opera la caducidad será de tres años.

De acuerdo con el ya señalado articulo 67 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para que opere la caducidad no se interrumpe, solamente se suspende en los siguientes casos:

[46] Cfr. Margain Manautou, Emilio: O.P. Cit. p, 323

[47] Responsabilidad solidaria es aquella a que se refiere el Código Fiscal de la Federación en su articulo 26, fracción III, esto es la responsabilidad de los liquidadores y síndicos por las contribuciones a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, de persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección o gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles por las contribuciones causadas o no retenidas por tales sociedades, así como las que debieron pagarse durante su gestión.

a) Cuando la autoridad en ejercicio sus facultades de comprobación requiera, a los contribuyentes y responsables solidarios, exhiban, ya se a en su domicilio, establecimiento o en las oficinas d el apropia autoridad, a efectos de ser revisada, su contabilidad, documentos o demás información.
b) En los caso en que la autoridad fiscalizadora practique visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o bien terceros relacionados con ellos, para revisar su contabilidad, bienes o mercancías.
c) Por la revisión, por parte de la autoridad, de dictámenes formulados por contador público, en relación con los estados financieros de los contribuyentes, operaciones de enajenación de acciones así como por la declaratoria para la devolución de saldos a favor en materia de impuesto al valor agregado.
d) En que la autoridad no pueda iniciar sus facultades de comprobación, por el hecho que el contribuyente hubiese efectuado cambio de domicilio, sin presentar el aviso correspondiente, o bien presentándolo el señalado sea incorrecto.
e) Por huelga.
f) Fallecimiento del contribuyente.

La diferencia entre interrupción y suspensión del plazo, radica que en esta ultima que el plazo transcurrido, hasta antes que se presente el hecho suspensivo, no se pierde sino que se acumula al que transcurra una vez extinguido el citado hecho. a este respecto el supra citado, articulo 67, del Código Fiscal de la Federación establece que el plazo por el que se suspende la caducidad adicionado con el que no se suspende no podrá exceder de diez años, es decir por ningún motivo la figura jurídica en comento necesitara de un plazo mayor a diez años para que se actualice.

Podemos resumir que la prescripción en la figura jurídica que libera tanto al sujeto activo como al pasivo, de la relación jurídico tributaria, de adeudos a cargo, por el transcurso del tiempo, mientras que la caducidad implica la extinción de las facultades de la autoridad fiscal para determinar obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago o bien para verificar su cumplimiento.

Otra forma de extinguir la obligación es la compensación:

Rafael de Pina define a la compensación como el modo de extinción de obligaciones reciprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentre comprendido en la otra. [48]

Según lo anterior puedo establecer que La compensación como forma de extinción de la obligación fiscal, se da cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos.

Para que la compensación proceda es menester que las deudas, materia de esta, sean liquidas y sean exigibles.

[48] De Pina, Rafael, Diccionario de Derecho, Décima edición, Editorial Porrua, S.A., México 1981, p. 172.

El Código Fiscal de la Federación en su articulo 23 establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que tengan a cargo ya sea por adeudo propio o retención de terceros siempre y cuando ambas sean impuestos federales distintas a las que se debieron haber pagado en las importaciones, los administre la autoridad y no tengan destino especifico.

El articulo en comento al referir, como uno de los requisitos para que opere la compensación en el ámbito federal, que los impuestos a compensar sean administrados por la autoridad, no permite que dicha forma de extinción de adeudo opere en casos de aquellas contribuciones administradas por las entidades federativas, en virtud de la suscripción de convenios de colaboración administrativa, entre estas y la federación. Ejemplo de estos impuestos son los que se generan de los ingresos obtenidos por los contribuyentes que tributen en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Titulo IV, Capítulo II, Seccion III, denominados pequeños contribuyentes, tal y como se desprende del articulo 139, de la citada ley, que en su fracción IV, segundo párrafo infine señala:

"Los pagos a que se refiere esta fracción, se enteraran ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual el contribuyente obtenga sus ingresos, siempre que dicha Entidad Federativa tenga celebrado convenio de coordinación para administrar el impuesto a que se refiere esta sección. En el caso de que la Entidad Federativa en donde obtenga sus ingresos el contribuyente no celebre el citado convenio o este se de por terminado, los pagos se enteraran ante las oficinas autorizadas por las autoridades fiscales federales". [49]

Con lo aquí referido queda en claro a que se refiere el ya citado articulo 23 del Código Fiscal de la Federación, cuando establece que procede la compensación de impuestos federales si estos son administrados por la misma autoridad Federal, en este caso el Servicio de Administración Tributaria, pues, como se ha expuesto puede presentarse el caso que estos sena administrados por las Entidades Federativas, con lo que además podemos concluir que en materia fiscal existe la compensación que se celebra tanto con el fisco federal como con el local

Ahora bien ¿a que se refiere el citado articulo 23 del Código Fiscal de la Federación al señalar que no procederá la compensación de impuestos cuando estos son destinados a un fin especifico?, la respuesta a este cuestionamiento se facilita si con un ejemplo se indica cuándo un impuesto es destinado a un determinado fin en concreto, y por ende no puede ser materia de compensación, remitiéndonos, para ello, al artículo octavo transitorio, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2004, que establece:

"Octavo. Las Entidades Federativas que celebren convenio de coordinación para la administración del impuesto establecido en el articulo 2º.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán destinar los recursos obtenidos por ese concepto a un programa de gasto social consistente en la protección para cada uno de los pequeños contribuyentes. Para este efecto, las Entidades Federativas podrán celebrar convenio con el Instituto Mexicano del Seguro Social." [50]

[49] Ley del Impuesto Sobre la Renta, Dditorial ISEF, México, 2008.
[50] Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre del 2003.

Del articulo escrito se puede apreciar un caso en el cual, por disposición de Ley, se destina un impuesto a un fin en especifico.

Pero no solo los contribuyentes podrán ejercer la opción de compensación de adeudos, como hasta este momento lo he señalado, sino que incluso la misma autoridad esta facultada para ello en términos del quinto párrafo, del articulo 23 del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

"Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación."

De lo señalado en el párrafo, antes citado, se establece que la autoridad podrá compensar de oficio, las cantidades que tenga derecho a recibir el contribuyente, no importando que este las haya solicitado o no en devolución, contra las que tenga a cargo por adeudos propios o por retención a terceros, estando obligada a notificar conforme a derecho la resolución en la que se determina la compensación oficiosa, misma que deberá estar debidamente fundada y motivada, indicando la justificación de tal proceder y demostrando la existencia del adeudo a compensar, mismo que deberá ser firme y del conocimiento del contribuyente pues de lo contrario no opera.

Se ilustra lo expuesto con la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 39,544
Jurisprudencia
Época: Quinta
Instancia: Pleno
Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 50. Febrero 2005.
Tesis: V-J-SS-44
Página: 7

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

COMPENSACIÓN DE OFICIO.- EFECTOS DE LA INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO QUE LA DETERMINA.- La facultad que hasta el 5 de enero de 2004 se encontraba ubicada en el artículo 23, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, para compensar oficiosamente, de un lado, las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, habiendo sido o no solicitada la devolución, contra los adeudos propios o por retención a terceros, de otra parte, tiene como elemento esencial, que dichos adeudos a cargo hayan quedado firmes, por cualquier causa, por lo que al ejercerla, se deberá fundar y motivar en forma puntual y precisa, señalando la razón que justifica la compensación de oficio, acreditando de manera detallada la identificación del adeudo a compensar, la obligación propia o por retención de la cual derive, su carácter de crédito insoluto, su

importe líquido y las circunstancias en que se apoya su exigibilidad, pues de otra manera, de resultar indebidamente fundada y motivada, no quedará plenamente acreditada la firmeza de los créditos que hacen apta la compensación oficiosa, generándose en la relación jurídica establecida para ello, un vicio sustancial, dado que siendo, un medio excepcional de cobro de que goza la autoridad, corresponde ser ejercido debidamente, en la oportunidad del reconocimiento del saldo a favor del contribuyente, por lo que al demostrarse la violación ante el Tribunal, éste debe declarar la nulidad con base en los artículos 238, fracción IV del citado Código, por indebida fundamentación y motivación, y 239, fracción III y párrafo final del propio Ordenamiento, para el efecto de que la autoridad demandada, emita una nueva en la que ordene la devolución íntegra del saldo reconocido, sin compensación alguna, sin que ello implique pronunciamiento respecto de la existencia y firmeza de los supuestos adeudos a cargo, indebidamente compensados. (1)

Juicio No. 6292/99-11-03-9/341/00-S2-09-04/y otro/496/03-PL-09-01.- Resuelto por el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 3 de marzo de 2004, por mayoría de 8 votos a favor y 3 votos en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretario: Lic. Juan Francisco Villarreal Rodríguez.
(Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/20/2004)

Es cierto que el requisito de la debida fundamentación y motivación, en la resolución en que se determina la compensación de oficio, no se exige en el citado articulo 23, del código Fiscal de la Federación, pero la autoridad se encuentra obligada a colmarlo por ser este un imperativo Constitucional consagrado en el articulo 16, que establece que para que los autos de autoridad, dirigidos a los gobernados, puedan ser considerados validos y eficaces es necesario que estén debidamente fundados y motivados. En efecto el constituyente al exigir que todos los acto de autoridad, dirigidos a los particulares, cuenten con la debida fundamentación y motivación, no hace excepciones, luego entonces es claro que la compensación de oficio, no es una facultad omnímoda al arbitrio de las autoridades, sino que es indispensable que tal proceder se justifique, conforme a derecho y se haga del conocimiento del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, puesto que se esta incidiendo en su esfera jurídica, por lo que para el caso que este sujeto considere que con la compensación en comento, se vulneran sus derechos tendrá expedita la vía de la defensa fiscal. Es necesario indicar que en relación con el citado articulo 16 Constitucional, el Código Fiscal de la Federación, en su numeral 38, establece los requisitos a que deberán ceñirse los actos de las autoridades, mismo que se transcribe a continuación.

"Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad."

La cita de los preceptos normativos recién invocados, son de gran utilidad no solo para este capitulo y punto sino incluso para los siguientes, pues es a partir de su observación que podemos dar cuenta los actos de autoridad son valido o no.

A manera de conclusión señalo que la compensación es un medio de extinción de créditos fiscales.

Respecto a la figura de la condonación esta es una facultad del legislativo otorgada a la autoridad fiscal para renunciar, legalmente, a exigir obligaciones y créditos fiscales, de ahí que esta sea también una de las formas de la extinción de la obligación.

El articulo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación contiene la mencionada facultad de la autoridad para condonar contribuciones y sus accesorios, mismo que se transcribe a continuación:

"Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de

productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional."

Es evidente que la voluntad del legislador, según se desprende del articulo citado, es la de otorgar facultad a la autoridad hacendaría, para que condone del pago de impuestos a aquellos contribuyentes dedicados a cierta rama de la industria o residentes en regiones del país que corran el riesgo o estén afectadas por alguna situación o catástrofe natural que merme su capacidad contributiva, para de esa forma acatar el imperativo Constitucional consagrado en el numeral 34, fracción I, que establece que los contribuyentes deberán contribuir al gasto Publio de la federación de forma proporcional y equitativa.

En efecto ante una catástrofe sufrida por alguna rama de la industria, del comercio, o bien en alguna región del país, es evidente que la capacidad contributiva de los contribuyentes afectados, por dedicarse a tales actividades o ser residentes de la regiones dañadas, disminuye o incluso puede llegar a ser nula, de ahí que se facultara al sujeto activo en la relación jurídico tributaria para que en estos casos estuviera facultada para condonar obligaciones fiscales, pues de lo contrario se estaría obligando a particulares para contribuir al gasto publico de forma por demás desproporcionada, al no contar estos con capacidad alguna, violentándose así el mandato constitucional. Es decir la facultad para condonar adeudos a favor de los contribuyentes no tiene su origen en el articulo 39, Fracción I, del Código Fiscal e la Federación, sino que la verdadera génesis, de esta forma de extinción de la obligación fiscal, se encuentra en el ya citado articulo 31, fracción IV de la Constitución Federal, tal y como lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación con el criterio que transcribo a continuación.

Registro No. 169722

Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVII, Mayo de 2008
Página: 224
Tesis: 2a. XLVIII/2008
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La condonación de deudas fiscales es un acto voluntario y unilateral a través del cual el legislador expresa su deseo de eximir al deudor del cumplimiento de una obligación, normalmente pecuniaria, por lo que permite su extinción, y al igual que otras figuras fiscales como la causación, exención,

devolución, compensación y acreditamiento, incide directamente sobre la obligación material de pago de la contribución. En ese tenor, la condonación de deudas fiscales está sometida a los postulados previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque queda sujeta al principio de reserva de ley en tanto que el propio legislador es quien debe regular sus aspectos esenciales, señalando detalladamente los requisitos necesarios para su procedencia, aunado a que tal mecanismo presupone la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado, de ahí que guarda relación con el diverso principio de proporcionalidad tributaria y, por ende, también debe dar un trato equitativo para evitar, en la medida de lo posible, su utilización indiscriminada o injustificada entre sujetos obligados que se encuentran en el mismo supuesto fáctico; sin soslayar que ocasionalmente se emplea para perdonar deudas que no tienen un origen propiamente tributario, como por ejemplo tratándose de las cuotas compensatorias, caso en el cual no son aplicables los principios enunciados, sino otros postulados constitucionales.

Amparo en revisión 156/2008. Servicios Profesionales y Maquinados BGH, S.A. de C.V. 16 de abril de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

La condonación como extinción de la obligación fiscal, opera tratándose de contribuciones y multas que como sanción se determinan en contra de los sujetos infractores, respecto a estas ultimas el articulo 74 del Código Fiscal de la Federación, establece:

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

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

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

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

El precepto normativo en cita regula la condonación de sanciones pecuniarias firmes a cargo de los contribuyentes por infracciones a cuales quiera de las disposiciones fiscales, esto es no hay limitante a un tipo especial de multas. La autoridad para proceder a la condonación deberá apreciar o valorar discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos considerados para la imposición de la multa.

Es claro que al facultar a la autoridad para apreciar discrecionalmente las situaciones particulares, que llevaron a la imposición de la multa, antes de resolver sobre su condonación, se le otorga total libertad para el análisis de los hechos en completa ausencia de reglamentación alguna, no obstante esta en términos establecidos por el articulo en comento, deberá emitir resolución, a las solicitudes de condonación presentadas por los gobernados, misma que deberá estar debidamente fundada y motivada, por lo que si tal resolución no colma las pretensiones de los solicitantes o

estos consideran que se violan sus derechos esta podrá ser combatida ante los órganos competentes de impartición de justicia, pues pese a que el articulo en comento precisa que tal resolución no podrá ser impugnada por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación, si es viable tener acceso a otros medios de defensa como lo podría ser el juicio de amparo.

En efecto el medio de defensa contemplado en el Código Fiscal de la Federación, es el denominado recurso de revocación, en el cual no se podrán impugnar las resoluciones acaecidas a solicitudes de condenación de multas por así disponerlo el citado articulo 74 del Código Fiscal de la Federación, de tal manera que si tal resolución adolece por ejemplo de la debida fundamentación y motivación esta es susceptible de ser combatida vía juicio de garantías, que es un recurso de defensa que no otorga o establece el mencionado código tributario sino que esta posibilidad la otorga el articulo 107 Constitucional, de ahí que ninguna legislación ordinaria pueda impedir el ejercicio de derecho de defensa de los particulares en contra de actos emitidos por las autoridades que consideren vulneran o agravian sus derechos.

La siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación ejemplifica lo aquí señalado.

Registro No. 191697

Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XI, Junio de 2000
Página: 20
Tesis: P. LXXXII/2000
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS SOLICITUDES RELATIVAS, SON IMPUGNABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO.

Si bien la condonación de multas a que se refiere el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, no es un derecho que sea susceptible de exigirse coactivamente por el solicitante, sino un beneficio concedido por la autoridad hacendaria consistente en la remisión parcial o total de la multa fiscal impuesta al particular, en atención a las específicas circunstancias de cada caso y a las causas que originaron la imposición de la sanción, ello no impide que la resolución recaída a la solicitud de condonación pueda ser impugnada a través del juicio de amparo, porque será a través de este medio extraordinario de defensa como se determinará si la apreciación de los hechos realizada por la autoridad se ajusta a las reglas de la lógica y la razón, mediante el análisis de los motivos y fundamentos expresados como sustento de su decisión, máxime que el referido artículo dispone que la resolución recaída a tal solicitud de condonación no puede impugnarse a través de los medios de defensa establecidos en dicho ordenamiento.

Amparo en revisión 973/97. Lotes, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

Amparo en revisión 1034/97. Inversiones Lomas, S.A. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de mayo en curso, aprobó, con el número LXXXII/2000, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintinueve de mayo de dos mil.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, julio de 1999, página 144, tesis 2a./J. 86/99, de rubro: "CONDONACIÓN DE MULTAS FISCALES. EL PARTICULAR AFECTADO CON LA RESOLUCIÓN QUE LA NIEGA, POSEE INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN SU CONTRA.".

Para acotar lo expuesto por el citado articulo 74 del Código Fiscal de la Federación, este dispone que no procederá la condenación de multa cuando un acto conexo a esta sea materia de impugnación. Entiéndase como acto conexo aquel que puede ser antecedente o consecuencia, por ejemplo un antecedente lo es una resolución liquidadora de impuestos omitidos, determinada por la autoridad, omisión y gestión que esta sanciona y un acto consecuente lo es las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución para el cobro por la vía coactiva, pues bien si tales actos, antecedente o consecuente de la multa, son materia de algún medio de defensa, no procederá la condonación de esta.

La condonación puede ser parcial o total. Para el caso de obligaciones fiscales, a las que se refiere el ya aludido articulo 39 del Código Fiscal de la Federación, a fin de respetar el principio de equidad, consagrado en el articulo 34, Fracción I, de nuestra Constitución Política, debe ser general, es decir aplicable para todos aquellos contribuyentes que pudiesen ser afectados por algunas de las razones o circunstancias que la hipótesis jurídica prevé.

Para el caso de condonación de multas esta puede ser efectuada de manera general o parcial, pues como se desprende del propio articulo 74 del Código Fiscal de la Federación, también ya citado, la autoridad debe atender a la situación particular del infractor.

La Condonación en si misma, torna en equitativo nuestro sistema tributario, porque desde la óptica de los principios fiscales de comodidad y buena fe se presupone que la falta de pago de la obligación, que con ella se pretende extinguir, de algún o algunos contribuyentes obedeció a la desaparición de su capacidad contributiva.

Capitulo II.
Inicio del Procedimiento
Administrativo De ejecución

2.1. Inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El crédito fiscal, es aquella resolución determinante liquida, como ya se ha establecido en capítulos anteriores, que tiene derecho a percibir el estado, a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, crédito que de no ser cubierto voluntariamente dentro de los plazos que prevé el Código Fiscal de la Federación, se exigirá mediante la aplicación de un procedimiento económico coactivo.

El procedimiento económico coactivo es la vía de ejecución forzosa, instaurada por la autoridad, en uso de sus facultades, para el cobro de cantidades a su favor y a cargo de los contribuyentes como deudores directos o indirectos, tal procedimiento es contemplado en el Código Fiscal de la Federación con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Miguel Fenech señala: "La ejecución forzosa es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando este no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad". [51]

Por su parte Quintana Valtierra establece: "El procedimiento administrativo de ejecución tiene como propósito la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, presidiendo de la voluntad de ese deudor o aun en contra de su voluntad." [52]

Con lo hasta aquí expuesto ha quedado establecido que el procedimiento económico coactivo es la ejecución forzosa implementada por la autoridad en contra del contribuyente, con el fin de cobrar los créditos fiscales

Ahora bien, la aplicación de tal ejecución forzosa o procedimiento económico coactivo es una facultad de la autoridad fiscal, que puede incoar, sin necesidad de activar o poner en marcha previamente la maquinaria judicial del estado, a diferencia de lo que sucede en el derecho privado, en donde ante el incumplimiento de alguna obligación el acreedor solo puede forzar al deudor a cumplir, mediante la intervención del estado, tal y como lo establece el articulo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que a la letra establece:

"Artículo 17. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

[51] Fenech, Miguel, Derecho procesal Tributario, Librería Bosch, Barcelona 1961, p. 65.
[52] Valtierra Quintana, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Trillas, México, 1991, p. 204.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

Las sentencias que pongan fin a los procedimientos orales deberán ser explicadas en audiencia pública previa citación de las partes.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

La Federación, los Estados y el Distrito Federal garantizarán la existencia de un servicio de defensoría pública de calidad para la población y asegurarán las condiciones para un servicio profesional de carrera para los defensores. Las percepciones de los defensores no podrán ser inferiores a las que correspondan a los agentes del Ministerio Público.

Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil."

Gabino Fraga en relación con ese proceder directo de la autoridad, es decir sin la intervención del Estado señala:

"Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas. Esta solución esta fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no están sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial" [53]

El tratadista citado establece que la autoridad tiene en sus manos la posibilidad de hacer efectivo los adeudos a cargo de los contribuyentes, en virtud que las resoluciones administrativas tienen carácter ejecutorio, es decir contrario a lo que dispone el numeral 17 Constitucional, citado, el sujeto activo de la relación jurídico tributaria puede hacerse justicia por si misma, al aplicar el procedimiento administrativo de ejecución sin antes acudir previamente a los tribunales.

Resulta evidente el proceder inmediato y sin dilación en favor de la autoridad para la recuperación de los créditos fiscales, permite al Estado, contar con recursos expeditos para el gasto publico, pero ¿en que dispositivo constitucional se sustenta la facultad económica coactiva del Estado?, para Ignacio Burgoa tal facultad se encuentra consagrada en al articulo 22 Constitucional al señalar:

"...también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona a favor del Estado cuando dichos actos tengan por objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades están provistas de la llamada facultad económica coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio articulo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas" [54]

[53] Fraga, Gabino, Derecho Administrativo, Duodécima Edición, Editorial Porrúa, S.A., México 1968.
[54] Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales. Decimosexta Edición, Editorial Porrúa S.A. México, 1982

A continuación transcribo, para un mejor entendimiento de lo expuesto, el articulo 22 Constitucional que establece:

"Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia. En el caso de extinción de dominio se establecerá un procedimiento que se regirá por las siguientes reglas:

I. Será jurisdiccional y autónomo del de materia penal;

II. Procederá en los casos de delincuencia organizada, delitos contra la salud, secuestro, robo de vehículos y trata de personas, respecto de los bienes siguientes:

a) Aquellos que sean instrumento, objeto o producto del delito, aún cuando no se haya dictado la sentencia que determine la responsabilidad penal, pero existan elementos suficientes para determinar que el hecho ilícito sucedió.

b) Aquellos que no sean instrumento, objeto o producto del delito, pero que hayan sido utilizados o destinados a ocultar o mezclar bienes producto del delito, siempre y cuando se reúnan los extremos del inciso anterior.

c) Aquellos que estén siendo utilizados para la comisión de delitos por un tercero, si su dueño tuvo conocimiento de ello y no lo notificó a la autoridad o hizo algo para impedirlo.

d) Aquellos que estén intitulados a nombre de terceros, pero existan suficientes elementos para determinar que son producto de delitos patrimoniales o de delincuencia organizada, y el acusado por estos delitos se comporte como dueño.

III. Toda persona que se considere afectada podrá interponer los recursos respectivos para demostrar la procedencia lícita de los bienes y su actuación de buena fe, así como que estaba impedida para conocer la utilización ilícita de sus bienes."

Es en el segundo párrafo, del numeral en referencia, que a decir de Burgoa se establece la Constitucionalidad de la facultad económica coactiva del Estado al establecer, este, que no se considera confiscación la aplicación de bienes de persona alguna cuando sea decretada para multas o impuestos.

A su vez la Suprema Corte, ha establecido que la facultad económico coactiva de la autoridad fiscal es legítima pues como ya lo establece el ya citado artículo 22 Constitucional no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas. La aseveración aquí expuesta se acredita con el siguiente criterio jurisprudencial que procedo a transcribir.

QUINTA ÉPOCA. Pleno, Tesis 350, Apéndice al tomo XXXVI, pág. 660. IMPUESTOS Y MULTAS. La aplicación total o parcial de los bienes de una persona, para el pago de impuestos y multas, hecha por la autoridad administrativa, no está en contravención con lo mandado por el Artículo 22 constitucional; porqué si bien el legislador quiso que cuando se tratara del pago de la responsabilidad civil, proveniente de la comisión de un delito, la aplicación sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no exigió lo mismo tratándose del pago de impuestos y multas; criterio enteramente lógico, porque la tributación es función inherente al ejercicio de la soberanía, que proviene de la misma Constitución, y nada hay más consecuente con ella, como que el Poder ejecutivo, a quien la Constitución impone la obligación de proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las Leyes, tenga las facultades legales necesarias para hacer efectiva aquella función de la soberanía, recaudando el impuesto: pues de lo contrario podría llegar un momento en que el orden constitucional desapareciera. 5a. Ep., XXV, p. 1596, Amparo administrativo en revisión, Leglise Adolfo, 18 de marzo de 1929, unanimidad de 4 votos.

Una vez que se ha establecido el concepto de procedimiento administrativo de ejecución y que este es una facultad en a favor del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, sustentada en la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señalamos que este se compone de una serie de actos administrativos, siendo el objeto en este punto precisar el momento en que se inicia.

En términos de lo dispuesto por el articulo 145, del Código Fiscal de la Federación cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, no pague o garantice los créditos o crédito fiscal que tuviese a cargo, dentro del plazo establecido por la ley, la autoridad le exigirá de pago mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, para ello, tal y como lo dispone el articulo 152, del ordenamiento legal citado, ejecutor, designado por el jefe de la oficina ejecutora, se presentara en el domicilio fiscal del deudor, a este documento de designación se le conoce comúnmente como mandamiento de ejecución y se emite en apago al imperativo contenido en el articulo 16 Constitucional que establece:

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

En efecto la autoridad ejecutora para cumplir con la máxima constitucional referida, antes de iniciar con el procedimiento administrativo de ejecución, es menester emita un mandamiento debidamente fundado y motivado, es decir en el que exprese los fundamentos legales y las razones en que se apoya para exigir el pago del adeudo fiscal exigible a su favor, pero no solo eso sino que este deberá ser debidamente notificado al deudor.

En la legislación fiscal no se establece que el mandamiento de autoridad, en el que se designe al ejecutor que habrá de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, deba estar debidamente fundado y motivado y que este se tenga que notificar al sujeto pasivo deudor, sino que estos requisitos, tal y como lo he mencionado, encuentran su sustento en el articulo 16 Constitucional, tal y como lo ha reconocido el Poder Judicial de la Federación, aseveración que queda en claro a partir de la trascripción de la siguiente tesis:

No. Registro: 172,917
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Marzo de 2007
Tesis: VII.3o.C.33 A
Página: 1764

REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO. EL MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN DEBE NOTIFICARSE AL CONTRIBUYENTE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.
En la legislación fiscal no existe imperativo que exija la entrega del mandamiento de ejecución en que se haya designado al ejecutor y ordenado la práctica de la diligencia de requerimiento de pago y embargo; empero, no sería correcto que la autoridad exactora acudiera al domicilio del contribuyente, lo requiriera de pago y no hiciera de su conocimiento el mandamiento relativo. Ello es así porque, en esa hipótesis, el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales debe realizarse en estricto acatamiento a lo que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como los artículos 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación, por lo que necesariamente el mandamiento de ejecución o de requerimiento de pago y embargo no sólo debe constar por escrito, estar firmado, ser emitido por autoridad competente y contener el nombre de la persona facultada para llevar a cabo las diligencias respectivas, sino que debe hacerse del conocimiento de la persona a la que se requerirá el pago, con las exigencias que prevé el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, a fin de que lo conozca y advierta fehacientemente si se han cumplido o no los requisitos constitucionales y legales citados, para que, en su caso, pueda impugnarlo, incluso, por vicios propios, dado que está de por medio la tutela a la garantía individual de seguridad jurídica.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Revisión fiscal 139/2006. Administrador Local Jurídico de Xalapa, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 28 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Mario A. Flores García. Secretaria: María de Jesús Ruiz Marinero.

Es de importancia que el mandamiento, referido, previo al inicio del procedimiento administrativo de ejecución este debidamente fundado y motivado así como notificado al contribuyente, en contra del cual se incoara, pues de no ser así ello traerá como consecuencia la nulidad completa de tal proceso.

A mayor abundamiento, y de acuerdo con en ya mencionado articulo 16 Constitucional, en franca relación con el articulo 38, del también citado Código Fiscal de la Federación, en el cuerpo mismo de el mandamiento de ejecución deberá constar por escrito, la autoridad que lo emite, los ejecutores designados para la practicas de las diligencias, fecha y lugar de emisión, los dispositivos normativos en que el ente activo de la relación jurídico tributaria funda su actuar, la firma del funcionario competente y precisar el hecho generador, por el cual se aplica el procedimiento, desglosando los importes de los que se integra, tales como el tipo de contribución, actualización y recargos, debiendo además especificar el método seguido para la obtención de tales cantidades accesorias y emplear en su redacción un solo tipo de letra, si la autoridad no cumple a cabalidad con los requisitos a los que me he referido, el procedimiento económico coactivo será completamente invalido, por estar viciado de origen.

En relación con lo expuesto en al párrafo anterior se transcribe la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación:

Séptima Epoca
Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO
Fuente: Apéndice de 1995
Tomo: Tomo III, Parte TCC
Tesis: 850
Página: 650

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. COBROS FISCALES EN LA VIA DE EJECUCION. Cuando el artículo 16 constitucional exige que los actos de autoridad que causan molestias a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distingo alguno, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad. Ahora bien, tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos. Y tratándose de los actos de cobro realizados en el procedimiento de ejecución, que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo (actos que en opinión de este Tribunal causan obviamente molestias a los ciudadanos en sus personas y posesiones), es claro que para que estén debidamente fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito mismo, con su propia motivación y fundamentación (al efecto bastaría acompañar al requerimiento de pago copia de la resolución fiscal que fincó el crédito, que haya sido debidamente notificada, y que esté fundada y motivada en sí misma). De lo contrario se dejaría al causante en estado parcial de indefensión, ya que para que esté en plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución. Cuando el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, deposita en las autoridades fiscales la facultad de fincar obligaciones unilaterales, y de hacerlas efectivas en la vía económico coactiva sin necesidad de acudir a los tribunales previamente establecidos, debe estimarse que deposita en sus manos una facultad de enorme fuerza y de enorme trascendencia, que puede causar a los ciudadanos indudables molestias patrimoniales y aun en ocasiones molestias ilegales, por lo que tal facultad debe ser ejercitada siempre con gran delicadeza y dando a los afectados plena e indubitable oportunidad de defender sus intereses legalmente protegidos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Séptima Epoca:

Amparo en revisión 254/74. Gasor de México, S. A. 24 de junio de 1974. Unanimidad de votos.
Amparo directo 204/75. Creaciones Rysita, S. A. 24 de julio de 1975. Unanimidad de votos.
Amparo directo 347/75. Calcetería Istmo, S. A. 5 de agosto de 1975. Unanimidad de votos.
Amparo directo 561/75. Calcetería Istmo, S. A. 18 de noviembre de 1975. Unanimidad de votos.
Amparo directo 331/76. Alfredo Asali Serio. 8 de febrero de 1977. Unanimidad de votos.

El o los ejecutores designados en el mandamiento de ejecución, requerirán de pago al sujeto pasivo deudor, previo cumplimiento de los lineamientos establecidos por los artículos 134 y 137 de Código Fiscal de la Federación, que tratare en el punto siguiente del presenta capitulo; con este requerimiento de pago inicia el procedimiento económico coactivo.

En efecto, en términos del ya citado articulo 151, del Código Fiscal de la Federación el requerimiento de pago constituye el acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, por medio del cual la autoridad ejecutora se constituye en el domicilio del deudor, para demandarle del pago de la obligación fiscal y sus accesorios no cubiertos voluntariamente.

Para Sergio Francisco de la Garza el requerimiento tiene el carácter tanto de acto necesario, el cual consiste en el cumplimiento de una carga procesal, como de acto debido, pues el inicio del procedimiento de ejecución constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor y no cumplido de forma voluntaria por el deudor. [55]

La diligencia de requerimiento de pago, base del procedimiento económico coactivo, por representar un acto de autoridad deberá efectuarse cumpliendo con los requisitos de la debida fundamentación y motivación a que refiere el ultra citado articulo 16 Constitucional en relación con el articulo 38, fracción IV, del también referido Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario este seria nulo para la producción de consecuencias validas, es decir si la diligencia no se efectúa conforme a la ley, este y por ende todas las actuaciones posteriores serán invalidas.

El requerimiento de pago tiene su génesis, a partir de una resolución liquidadora o determinación, por parte de la autoridad, de un crédito fiscal debidamente notificado, a cargo del contribuyente, que no se hubiese cubierto dentro de los plazos establecidos o bien por el cese de la prorroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o por las situaciones establecidas por la fracción I del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación que establece:

"Artículo 41.- Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

I. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, ya sea provisional o del ejercicio, podrán hacer efectiva al contribuyente o responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate, o la que resulte para dichos períodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Esta cantidad a pagar tendrá el carácter de pago provisional y no libera a los obligados de presentar la declaración omitida."

De lo aquí expuesto queda claro que para la diligencia de requerimiento de pago es menester que exista previamente determinado y notificado un crédito fiscal, aun cuando el contribuyente tenga suscrito un convenio de pago en parcialidades.

[55] Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Décimo tercera edición, Editorial Porrúa S.A. de C.V., México, 1985.

Cuarta Época.
Instancia: Segunda Sección
R.T.F.F.: Año II. No. 18. Enero 2000.
Tesis: IV-TA-2aS-76
Página: 19

REQUERIMIENTO DE PAGO.- SU ILEGALIDAD POR AUSENCIA DE UNA RESOLUCIÓN LEGITIMADORA DA LUGAR A UNA NULIDAD LISA Y LLANA.-

En primer término, conviene señalar que la ausencia de fundamentación y motivación de la resolución impugnada configura la causal de ilegalidad que establece el artículo 238 en su fracción II, del Código Fiscal de la Federación y que dicha causal provoca la nulidad para efectos en los términos de la fracción III, del artículo 239 de dicho Código, pues al tratarse de un vicio formal, el orden jurídico naturalmente requiere que si la administración pública considera oportuna su reposición por tratarse de facultades discrecionales, lo haga en forma fundada y motivada; sin embargo, se debe distinguir entre dicho vicio y otro cualitativamente diverso, el cual consiste en el hecho de que un requerimiento de pago no esté respaldado por una resolución definitiva que lo legitime. En este último supuesto, si bien hay un acto administrativo impugnable y no una simple actuación administrativa, se está, de cualquier forma, en presencia de una auténtica vía de hecho, pues el requerimiento de pago, no está respaldado por una resolución que lo legitime. En nuestro sistema jurídico, al ser el crédito fiscal una obligación "ex lege", es decir que deriva de la Ley, no de la voluntad de las partes y que en consecuencia, no es posible iniciar el procedimiento administrativo de ejecución con base en una obligación libremente asumida por un particular, para poder proceder a la ejecución de un crédito fiscal, la autoridad administrativa debe previamente cumplir los siguientes requisitos: 1) Iniciar un procedimiento que permita la garantía de audiencia, 2) Dictar, en su caso, una resolución que determine un crédito fiscal y 3) Comunicarla al afectado y permitirle, en el plazo que señala la Ley, que lo pague voluntariamente o lo impugne. La ilegalidad anterior no puede implicar la reposición del requerimiento, estamos, en consecuencia, frente a una violación de la ley que excede el simple vicio formal de la ausencia de fundamentación y motivación y por lo tanto, configura la causal de ilegalidad contenida en la fracción IV, del artículo 238 citado e implica que la nulidad del requerimiento de pago debe ser lisa y llana. (2)

Juicio No. 1360/98-06-02-2/99-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 14 de septiembre de 1999, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González.
(Tesis aprobada en sesión de 14 de septiembre de 1999)

Es decir no podrá iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución sin resolución, previamente cuantificada y notificada conforme a derecho al particular, que lleve aparejada ejecución. En virtud de ser dicha resolución administrativa aquella que le otorgue potestad tributaria al ente activo de la relación jurídico tributaria para incoar el procedimiento económico coactivo.

A mayor abundamiento antes del inicio del procedimiento administrativo de ejecución deben colmarse las siguientes etapas:

a) Apertura de u proceso que permita al contribuyente exponer lo que a su derecho convenga, es decir ejercer su derecho de audiencia.
b) Determinar un crédito fiscal, si se ha demostrado que el hecho imponible se ha concretizado o materializado en la realidad jurídica, esto es el presupuesto o hipótesis legal se ha actualizado.

c) Cuantificado o determinado el crédito fiscal, por así proceder conforme a derecho, la autoridad se encuentra obligada a hacerlo del conocimiento del particular, para que este decida si lo paga o bien lo impugna.

Una vez que se han llevado acabo las etapas referidas, es a partir de la ultima que inicia el plazo que establece la ley para que el crédito fiscal se torne exigible, tratándose de impuestos federales este es de cuarenta y cinco días, transcurrido este, la autoridad podrá exigir el pago por la vía forzosa.

Tal y como podrá apreciarse de lo expuesto, la autoridad no podrá instaurar el procedimiento administrativo de ejecución si antes no existe resolución liquida notificada conforme a derecho y exigible.

Toda instauración del procedimiento administrativo de ejecución sin la determinación, conforme a derecho y legal notificación, de resolución liquidadora, conlleva su nulidad lisa y llana.

A manera de conclusión, se establece que el procedimiento administrativo de ejecución es la acción directa en favor de la autoridad, esto es sin necesidad de recurrir a las instituciones impartidoras de justicia, para el cobro de créditos fiscales, previamente notificados y exigibles a cargo de los particulares, aun en contra de la voluntad de estos. Tales diligencias se inician con el requerimiento de pago, misma que deberá ajustarse, como todas la etapas de dicho procedimiento económico coactivo, a las disposiciones que establecen el código tributario federal y la Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos, mismas a las que nos hemos referido en este punto, pues de lo contario el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria afectado podrá instaurar los medios de defensa correspondientes en contra de dicho procedimiento en pro de la salva guarda de su patrimonio.

2.1.1. Formalidades de las notificaciones del procedimiento económico coactivo.

Conforme lo disponen los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación las notificaciones de los actos administrativos, se llevara acabo de forma personal o bien por correo certificado con acuse de recibo, siempre que se trate de asuntos que puedan ser recurridos; por estrados o bien por edictos cuando la persona a notificar hubiese fallecido y no se conozca el representante de la sucesión, cuando se ignore su domicilio, hubiese desaparecido o bien, este o su representante, no se encuentren en territorio nacional; por estrados cuando este o su representante legal, no se encuentren en el su domicilio, y las personas que estuviesen en este o sus vecinos se negasen a recibir la notificación. Por su parte el articulo 13 del mismo ordenamiento aquí citado, establece que las diligencias de notificación deberán practicarse en días y horas hábiles mismas que se encuentran comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Las formalidades de las notificaciones deberán ser respetadas en las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución. Por lo que respecta al inicio, es decir, el requerimiento de pago, este será notificado y efectuado personalmente en el domicilio fiscal del contribuyente, por representar este uno de los actos que pueden ser recurridos a los que refiere el citado articulo 137 del Código Fiscal de la Federación.

Al establecer que los requerimientos de pago se efectuaran personalmente queda en claro que será con el contribuyente, con su representante legal o con un tercero no impedido legalmente, siempre y cuando para este último caso no se encuentre al contribuyente y haya mediado previo citatorio y si este se niega a recibir la notificación se hará por medio de instructivo que se fijara en lugar visible de dicho domicilio debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia, como lo especifica el ultra citado articulo 137 del Código Fiscal de la Federación, conviene establecer a este respecto que el requerimiento de pago es el que podrá notificarse por instructivo, no así el citatorio, practica ilegal que muy a menudo lleva acabo la autoridad ejecutora, derivado de una incorrecta interpretación del segundo párrafo del articulo 137 del Código Fiscal de la Federación que establece:

"Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora."

En el precepto citado se establece que el citatorio será siempre para la espera del ejecutor, y si el contribuyente o su representante no lo esperan, la diligencia del procedimiento administrativo de ejecución se practicara con quien se encuentre en el domicilio o con un vecino, procediéndose a notificar por medio de instructivo que se colocara en lugar visible, es decir será el requerimiento de pago el que pueda ser notificado por esa vía, pero no el citatorio, de tal manera que si la autoridad ejecutora fija este en algún lugar, no importando que este sea visible, estará violentando el articulo 137 del Código Fiscal de la Federación, lo que puede dar como consecuencia que toda la diligencia en su conjunto, esto es la de notificación citatorio y requerimiento de pago, se castigue con la nulidad de notificaciones.

A este respecto el Poder Judicial de la Federación ha emitido la siguiente tesis que vale la pena transcribir.

CITATORIO. ES ILEGAL FIJARLO EN EL DOMICILIO DE LA PERSONA BUSCADA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 36 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO).

El citatorio es una fase del acto procesal de notificación o emplazamiento por medio del cual se constriñe a la persona buscada para que espere al notificador en día y hora determinados, con el apercibimiento de que en caso de no esperarlo la diligencia se llevará a cabo con cualquier persona que se encuentre en el lugar en comento, teniéndose por legalmente hecha. De ahí que la ley no permita que el citatorio se pueda fijar en el inmueble en que se practica la diligencia, pues se reduce la posibilidad de que el mismo vaya a llegar a la persona interesada y esté en posibilidad de atender el citatorio; motivo por el cual el artículo 36, segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, ordena que en caso de no encontrar a persona alguna en el inmueble en que se constituya el notificador, deberá dejar el citatorio con el vecino más próximo, y así se puede inferir, con un grado de certeza mayor, que el

citatorio llegará a manos de la persona buscada. El supuesto previsto en el tercer párrafo del artículo 36 en estudio, que establece que cuando el domicilio en el que se va a realizar la notificación se encuentre cerrado, o la persona con la que se entienda la diligencia se niegue a recibirla, se fijará el instructivo en un lugar visible del inmueble, únicamente aplica para la segunda fase de la diligencia de notificación, es decir, cuando el notificador regresa en hora y fecha determinada, previo citatorio entregado en los términos que anteceden. Por tanto, si el citatorio no se entrega a persona alguna que habite o labore en el domicilio en que se constituye el notificador, ni al vecino más cercano, sino que se fija en el inmueble, tal actuación resulta ilegal, y ello conlleva a la anulación de la notificación en su conjunto.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
I.7o.A.215 A
Amparo en revisión 1117/2003. Casa Prina, S.A. de C.V. 23 de abril de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Carlos Alfredo Soto Morales.
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca. Tomo XVII, Junio de 2003. Pág. 938. Tesis Aislada.

Una vez que he efectuado la aclaración anterior es necesario precisar que el citatorio que se expida previo al requerimiento de pago, deberá contar con los requisitos de circunstanciación de hechos para que este pueda ser considerado como valido y eficaz, de lo contrario las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, no efectuadas con el contribuyente o su representante legal, podrán ser consideradas nulas. Se entiende por circunstanciación de hechos la referencia que especifique como es que se llevo acabo la diligencia, es decir el modo, tiempo y forma, para ello en el acta citatorio se deberá especificar: El domicilio en el que el ejecutor se apersona en busca del contribuyente o su representante legal, indicando la forma en que se cerciora que dicho domicilio corresponde a estos, la hora en que se presenta, para de esa forma otorgar certeza que la diligencia se practica en horas hábiles, que requiere de la presencia de tal contribuyente o su representante legal y que por no encontrarse presente, se lo deja con alguna persona para que le espera a una hora determinada del día hábil siguiente, especificando además el vinculo que tiene tal persona, con la buscada o interesada, es decir, si se trata de un empleado, familiar o tercero. A este respecto transcribo el siguiente criterio, emitido por el Poder Judicial de la Federación:

Novena Epoca
Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: IX, Abril de 1999
Tesis: VI.2o. J/171
Página: 374

NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL. REQUISITOS CUANDO NO SE ENCUENTRA A QUIEN SE DEBE NOTIFICAR. El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación no establece literalmente la obligación para el notificador de que, cuando la notificación se efectúe personalmente, y no encuentre a quien debe notificar, el referido notificador levante un acta circunstanciada en la que asiente que se constituyó en el domicilio respectivo; que requirió por la presencia de la persona a notificar, y que por no encontrarse presente le dejó citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente. Tampoco establece literalmente que el actuario deba hacer constar que se constituyó nuevamente en el domicilio; que requirió por la presencia de la persona citada o su representante legal, y que como no lo esperaron en la hora y día fijados en el citatorio, la diligencia la practicó con quien se encontraba en el domicilio o en su defecto con un vecino. Pero la obligación de asentar en actas circunstanciadas los hechos relativos se deriva del mismo artículo 137, ya que es necesario que existan constancias que demuestren fehacientemente cómo se practicó todo el procedimiento de la notificación. De otra manera se dejaría al particular en estado de indefensión, al no poder combatir hechos

imprecisos, ni ofrecer las pruebas conducentes para demostrar que la notificación se hizo en forma contraria a lo dispuesto por la ley.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 102/90. Compañía Condominios Rodán, S.A. de C.V. 23 de mayo de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Nelson Loranca Ventura.

Amparo directo 391/90. La Luz, S.A. 19 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Nelson Loranca Ventura.

Amparo directo 190/94. Crisol Textil, S.A. de C.V. 25 de mayo de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 2/98. Llantas y Renovaciones Joseph, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretario: Gonzalo Carrera Molina.

Revisión fiscal 84/98. Gustavo Palma Reyes. 25 de febrero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Humberto Schettino Reyna.

Véase:

Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VII, enero de 1991, página 81, tesis III.2o.A. J/2, de rubro: "NOTIFICACIONES PERSONALES EN MATERIA FISCAL. REQUISITOS QUE DEBEN HACERSE CONSTAR CUANDO NO SE ENCUENTRA A QUIEN SE DEBE NOTIFICAR.".

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, abril de 2001, página 494, tesis por contradicción 2a./J. 15/2001 de rubro "NOTIFICACIÓN FISCAL DE CARÁCTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZÓN CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).".

Del criterio transcrito y lo expuesto, queda en claro que la diligencia de notificación a fin que puedan ser consideradas como valida y eficaces, las actas que la amparan, deberán contar con la debida redacción que acrediten entre otras cuestiones que el ejecutor, se apersono realmente en el domicilio del sujeto pasivo, en contra del cual se ordena la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, que requirió de su presencia o representante legal y que en todo caso en virtud de no estar presente la diligencia se entendieron con un tercero. Si bien es cierto que el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación literalmente no señala que el ejecutor deban cumplir con los requisitos antes apuntados, también lo es que estos se desprenden al desentrañar el animo del legislador, contenido en al mismo precepto, al ordenar que las diligencias de notificación deberán constar en actas debidamente circunstanciadas. Pues bien es esta misma circunstanciación que obliga al ejecutor que plasme la forma en que las diligencias se llevaron acabo, señalando como se cercioro del domicilio, el nombre de la persona a la que requiere de la presencia del contribuyente buscado y el de con quien se entiende la diligencia.

La debida circunstanciación de hechos en las actas que amparen las diligencias de notificación, es un requisito esencial pues con ello se otorga seguridad jurídica al particular, en virtud que a partir de estas la autoridad puede incidir en su esfera jurídica, de ahí que si no se colma tal requisito tales diligencias serán nulas.

Expedido el citatorio, por no haberse encontrado el contribuyente o su representante legal, para la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, tal y como lo dispone el ya citado articulo 137 del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor se apersonara al día hábil siguiente, en la hora fijada, con el fin de efectuar la diligencia de requerimiento de pago. En el acta que ampare la diligencia del inicio del procedimiento económico coactivo, también se deberá precisar circunstanciadamente como es que se lleva acabo, es decir el ejecutor hará constar la hora en que se apersona en el domicilio, la forma en que se cerciora que tal corresponde al del contribuyente y el nombre de la persona con quien se practica la diligencia, para el caso que esta se entienda con el contribuyente o su representante legal cualquier vicio en la notificación será convalidado, pues queda en claro que el interesado ha tenido conocimiento del acto.

Ahora bien si la citada diligencia de requerimiento de pago no es atendida con el contribuyente o su representante legal, esta se entenderá con quien se encuentre en el domicilio, en cuyo caso en el acta respectiva deberá hacerse constar que se requirió la presencia del interesado y que en virtud de no encontrase presente el proceso se efectuó con un tercero, puesto que al igual que lo señalado cuando trate lo referente al citatorio, sin no se narran los hechos circunstanciadamente, tal omisión puede implicar la nulidad de acto posteriores.

Si no obstante el citatorio, que se hubiese expedido, al día hábil siguiente, el contribuyente o su representante legal no esperan al ejecutor y las personas que se encuentren en el domicilio se negasen a recibir la notificación, tal y como lo dispone el ya multi referido articulo 137 del código tributario federal, la notificación se practicara por medio de instructivo, que se fijara en lugar visible del domicilio, debiendo asentar el ejecutor circunstanciadamente su proceder, a fin de dar cuenta al jefe de la oficina ejecutora o exactora.

Puede presentarse el caso que el ejecutor, designado por la autoridad fiscal, al pretender aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, con el fin de recuperar los importes líquidos a cargo de determinado contribuyente, de cuenta que este ha fallecido y no se conozca el representante de la sucesión, hubiere desaparecido se ignore su domicilio de este o el de su representante o bien que no se encuentre en territorio nacional, entonces tal y como lo dispone el ya citado articulo 134, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, la notificación se hará por edictos o estrados. Previo a este tipo de notificaciones con el fin de cumplir con la debida circunstanciación de hechos, el ejecutor deberá acreditar que el contribuyente o su representante se encuentra en el extranjero o bien que se desconoce su domicilio y que se han agotado los medios para conocerlo.

En efecto no basta que la autoridad fiscal proceda a la notificación por estrados o edictos, a partir del simple argumento que se ignora el domicilio del contribuyente, pues es menester probar que antes efectuó funciones indagatorias orientadas a localizar al interesado buscado o su representante legal. La obligación indagatoria, por parte del ejecutor, antes de la notificación por edictos o estrados diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, se desprende de los requisitos de

circunstanciación de hechos que ordena el articulo 137 del Código Fiscal de la Federación, que materializa la voluntad del legislador para otorgar seguridad jurídica a los gobernados, voluntad o animo que también se deja ver en otros cuerpos normativos de hecho el articulo 30, fracción II de la Ley de amparo, para este tipo de notificaciones exige:

"Artículo 30.- No obstante lo dispuesto en los artículos anteriores, la autoridad que conozca del juicio de amparo, del incidente de suspensión o de los recursos correspondientes, podrá ordenar que se haga personalmente determinada notificación a cualquiera de las partes, cuando lo estime conveniente; y, en todo caso, el emplazamiento al tercero perjudicado y la primera notificación que deba hacerse a persona distinta de las partes en el juicio, se harán personalmente.

Las notificaciones personales se harán conforme a las reglas siguientes:

I.- .....

II.- Cuando no conste en autos el domicilio del quejoso, ni la designación de casa o despacho para oír notificaciones, la notificación se le hará por lista. En cambio, si no consta en autos el domicilio del tercero perjudicado o de persona extraña al juicio, ni la designación de casa o despacho para oír notificaciones, el empleado lo asentará así, a fin de que se dé cuenta el presidente del Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, al juez o a la autoridad que conozca del asunto, para que dicten las medidas que estimen pertinentes con el propósito de que se investigue su domicilio. Si a pesar de la investigación se desconoce el domicilio, la primera notificación se hará por edictos a costa del quejoso, en los términos que señale el Código Federal de Procedimientos Civiles."[56]

A su ves el articulo 315 del Código Federal de Procedimientos Civiles señala:

"ARTICULO 315.- Cuando hubiere que citar a juicio a alguna persona que haya desaparecido, no tenga domicilio fijo o se ignore donde se encuentra, la notificación se hará por edictos, que contendrán una relación sucinta de la demanda, y se publicarán por tres veces, de siete en siete días, en el "Diario Oficial" y en uno de los periódicos diarios de mayor circulación en la República, haciéndosele saber que debe presentarse dentro del término de treinta días, contados del siguiente al de la última publicación. Se fijará, además, en la puerta del tribunal, una copia integra de la resolución, por todo el tiempo del emplazamiento. Si, pasado este término, no comparece por sí, por apoderado o por gestor que pueda representarla, se seguirá el juicio en rebeldía, haciéndosele las ulteriores notificaciones por rotulón, que se fijará en la puerta del juzgado, y deberá contener, en síntesis, la determinación judicial que ha de notificarse."[57]

Por su parte el articulo 122, fracción II del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal precisa:

"Articulo 122. Procede la notificación por edictos:

I. Cuando se trate de personas inciertas.

II. Cuando se trate de personas cuyo domicilio se ignora, previo informe de una institución que cuente con registro oficial de personas; en este caso el juicio deberá seguirse con los tramites (sic) y solemnidades a que se refiere el titulo noveno de este digo; G.O.D.F. 1-jun-2000.

En los casos de las dos fracciones que preceden, los edictos se publicaran por tres veces, de tres en tres días, en el Boletín Judicial y en el periódico local que indique el juez, haciéndose saber que deberá

[56] Multi Agenda de Amparo, Editorial ISEF, México 2009.

[57] Código Federal de Procedimientos Civiles, Editorial Sista, México 2009

presentarse el citado dentro de un término que no será inferior a quince días ni excederá de sesenta días, y" [58]

Del comentado articulo 137 del Código Fiscal de la Federación y de la trascripción de los preceptos jurídicos invocados, queda en claro que antes de proceder a la notificación por estrados o edictos el ejecutor que diligencie el procedimiento administrativo de ejecución, deberá acreditar, circunstanciadamente, que antes trato de notificar personalmente al contribuyente o su representante legal.

El siguiente criterio emitido por el Poder Judicial de la Federación, es acorde con lo aquí expuesto:

No. Registro: 219,710
Tesis aislada
Materia(s): Civil
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
IX, Abril de 1992
Tesis:
Página: 495

EDICTOS. REQUISITOS PREVIOS A SU NOTIFICACION.
El artículo 122, fracción II, del Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, ordena que procederá la notificación por edictos, cuando se trate de personas cuyo domicilio se ignora, estableciendo como requisito previo el informe de la policía preventiva; ahora bien, si ese documento no contiene el señalamiento de las investigaciones que se realizaron para tratar de localizar el domicilio de la persona buscada, sino simplemente se dice que no existen antecedentes de la misma, en esa corporación, es evidente que no se cumple con la indicada exigencia, para que proceda la notificación en esos términos.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 12/92. Banco Nacional de México, S.A.N. 27 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Hugo Díaz Arellano. Secretario: Víctor Hugo Guel de la Cruz.

Para acotar lo expuesto en el presente punto, solo resta señalar que el articulo 135, del Código Fiscal de la Federación, refiere que las notificaciones surtirán los efectos al día hábil siguiente a aquel, en que fueron hechas y al practicarlas el notificador o el ejecutor, para el caso de diligencias del procedimiento económico coactivo, deberá proporcionar al interesado o al tercero habilitado en términos de ley, copia del acto administrativo que se notifique indicando la fecha en que estas se efectúe, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entiende la diligencia en el caso de que se negare a recibir tal notificación o a firmar, tal hecho se asentara en el acta de notificación.

[58] Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, Editorial Sista, México 2008.

2.2. Integración de actas.

Antes de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, como ya lo hemos expuesto, el jefe de la oficina exactora, del sujeto activo de la relación jurídico tributario, deberá expedir mandamiento de ejecución debidamente fundado y motivado, en el cual se especificaran los generales del contribuyente, el hecho generador, debidamente desglosado, indicando el tipo de contribución, importe histórico y los accesorios con los que en todo caso se adiciona, el nombre del ejecutor o ejecutores a los cuales se autoriza para la aplicación de las diligencias. Es a partir de dicho mandamiento que el ejecutor autorizado se apersona en el domicilio, del sujeto pasivo deudor, en el que notificara las diligencias del procedimiento económico coactivo en los términos expuestos en al punto inmediato anterior del presente capitulo, iniciándolas con el requerimiento de pago, para el caso que el contribuyente deudor no demostrara haber efectuado el pago o pagara en el acto, el ejecutor autorizado procederá al embargo de bienes, embargo, que como mas adelante lo expondremos puede derivar en una intervención de la negociación y adjudicación, a favor del fisco acreedor, o remate de bienes con el fin de saldar el crédito adeudado.

Pues bien por cada una de las diligencias que integran el procedimiento administrativo de ejecución, el ejecutor que las practique, deberá levantar actas en las que haga constar, los requisitos que señala el articulo 38 del Código Fiscal de la Federación, mismos que transcribo a continuación:

a) Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

b) Señalar la autoridad que lo emite.

C) Señalar lugar y fecha de emisión.

d) Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

d) Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica

avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

El imperativo de levantar actas, debidamente fundadas y motivadas, por cada una de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, que la autoridad instaure en contra de los gobernados, se plasma en el numeral 152 del ya citado Código Fiscal de la Federación, mismo que infine dispone:

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

Si la autoridad es omisa en levantar el acta que corresponda en cada una de las diligencias del procedimiento económico coactivo, o haciéndolo estas no cumplen con los requisitos que la ley exige, tal proceder devendrá en ilegal, por lo que el contribuyente afectado, estará en posibilidades de demandar su nulidad, mediante la aplicación de los medios de defensa procedentes.

Es menester precisar, que como lo dispone el trascrito articulo 152, el ejecutor se encuentra obligado también a entregar, a la persona con quien se entiende las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, copia de las actas que con tal motivo se levanten, obligándolo además a identificarse de manera pormenorizada.

Ha sido una practica muy recurrida que los ejecutores al redactar las actas de requerimiento de pago o intervención, que son diligencias dentro del procedimiento administrativo de ejecución, no señalen de forma pormenorizada el documento o constancia con la cual se identifican, limitándose a precisar en algunos casos solo el número o folio de esta y su fecha de expedición, señalamiento limitativo con el que no se colman los requisitos de circunstanciación a que obliga el ya referido articulo 152, del Código Fiscal de la Federación, pues para ello es necesario que se detallen las fechas en las que conste la vigencia de la misma, esto es la de inicio y término así como el nombre del funcionario competente que la expide, pues de lo contrario las diligencias del procedimiento económico coactivo se encontraran investidas de ilegalidad, al no contar don la debida circunstanciación de hechos siendo por ende invalidas, ilegalidad que podrá hacerse valer en los medios de defensa correspondientes, tal y como lo ha sostenido del Poder Judicial de la Federación, con la emisión del siguiente criterio jurisprudencia, mismo que en términos del articulo 192, de la Ley de Amparo es de observancia obligatoria:

No. Registro: 187,403
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XV, Marzo de 2002
Tesis: I.6o.A.32 A
Página: 1446

REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO. EL EJECUTOR DEBE CIRCUNSTANCIAR EN EL ACTA LOS DATOS DE SU IDENTIFICACIÓN.
El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, en su parte inicial, hace referencia a que el ejecutor, al practicar la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, debe identificarse ante la persona con quien practique dicha actuación; también dicho numeral establece que de la diligencia se levantará "acta pormenorizada", lo que significa que dicha acta debe contener todas y cada una de las circunstancias que ocurrieron al realizar tal evento, pues aunque de manera expresa no se indique en dicho numeral que en el acta que se levante con motivo de la diligencia deba circunstanciarse el documento con el cual se identifique el ejecutor, acorde con la garantía de seguridad jurídica del gobernado, basta que el legislador señale, primero, los requisitos que debe cubrir el ejecutor al identificarse con el afectado y, luego, precise que de la diligencia se levante un acta pormenorizada; de aquí se desprende que para satisfacer plenamente el requisito legal de identificación del ejecutor, ésta debe hacerse constar en forma detallada en el acta que al efecto se levante de manera circunstanciada.

Al respecto el Poder Judicial ha emitido los criterios siguientes:

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 976/2001. Administrador Local Jurídico del Sur del Distrito Federal. 20 de septiembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Emma Margarita Guerrero Osio. Secretaria: Patricia Maya Padilla.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, noviembre de 2001, página 34, tesis 2a./J. 55/2001, de rubro: "DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES. EL EJECUTOR DEBE ESPECIFICAR EN EL ACTA QUE LEVANTE LOS DATOS ESENCIALES DE SU IDENTIFICACIÓN.".

No. Registro: 190,266
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIII, Febrero de 2001
Tesis: I.10o.A.2 A
Página: 1791

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

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

DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

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

Tal y como el criterio invocado lo señala, las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, deben constar actas debidamente circunstanciadas que cumplan con los requisitos de la debida fundamentación y motivación, con esta interpretación al numeral 16 Constitucional, el poder judicial asume la postura que no hay excepción para que algunos actos queden excluidos de los requisitos apuntados, ello en aras de la garantía de seguridad jurídica en beneficio de los gobernados.

Se hace énfasis en lo expuesto con el siguiente criterio:

No. Registro: 173,264
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Febrero de 2007
Tesis: I.2o.A.48 A
Página: 1801

INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA. TIENE OBLIGACIÓN DE IDENTIFICARSE EN ACATAMIENTO DE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.
El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, que obliga al ejecutor a identificarse ante la persona con quien entienda la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, asentando lo concerniente en acta pormenorizada, no exige expresamente lo mismo al interventor con cargo a la caja. Esa obligación, sin embargo, debe hacerse extensiva a este último, porque su designación, así como el ejercicio de su cargo, constituyen actos dentro del procedimiento administrativo de ejecución, que indiscutiblemente ocasionan molestia al particular en su domicilio,

entre otras cosas; por lo cual, a fin de resguardar cabalmente la garantía de seguridad consagrada en el artículo 16 constitucional, es imprescindible que se identifique, asentando, entre los datos esenciales de la identificación, el cargo que ocupa, la fecha de su credencial, a fin de demostrar que está vigente, el nombre de quien la expidió y el puesto que desempeña, para que la persona a quien se inflige la molestia pueda estar segura de que el sujeto que tiene esa encomienda presta sus servicios a la autoridad de quien dice depender.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 346/2006. Grupo Empresarial Impulsora, S.A. de C.V. 30 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Martín R. Contreras Bernal.

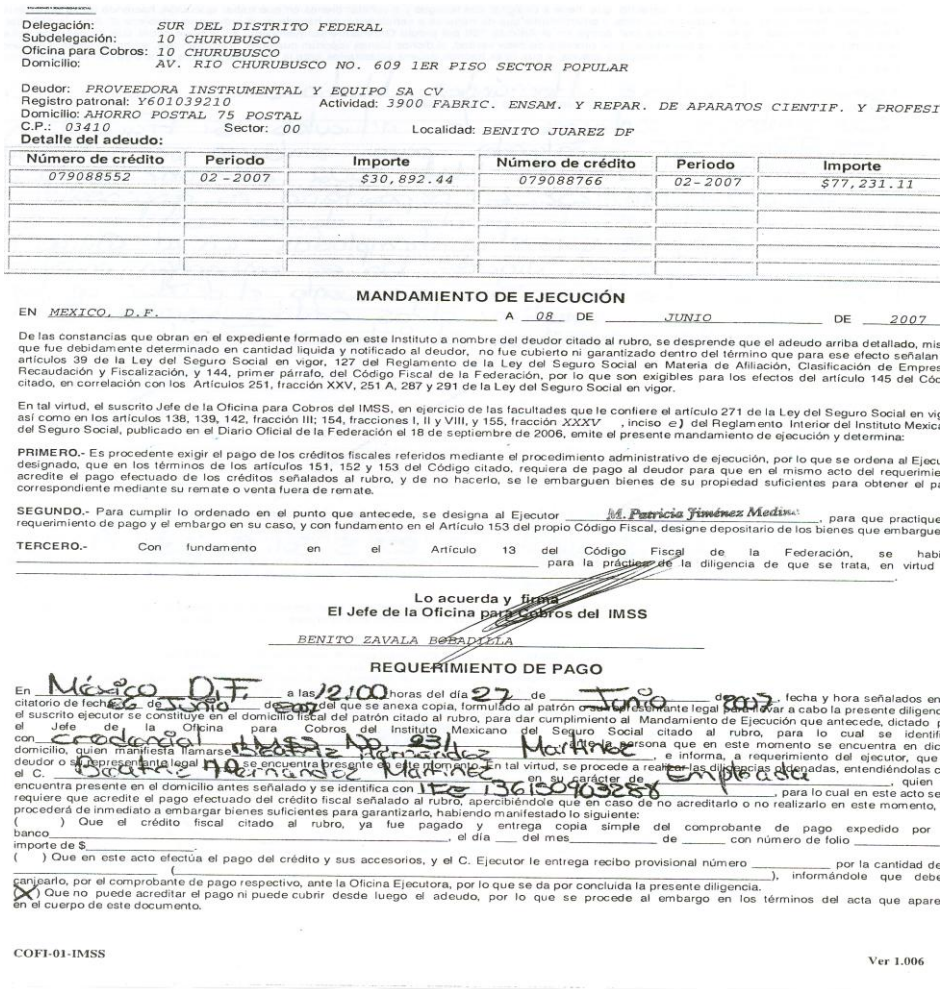
Lo aquí expuesto lo ejemplificamos mediante la inserción de una par de actas que amparan diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, levantadas por la autoridad fiscal, señalando las violaciones en que la misma incurre, pues estas son emitidas en contravención a los requisitos exigidos por el Código Fiscal de la Federación, que son congruentes con la tutela de garantía de seguridad jurídica que se plasma en los numerales 14 y 16 Constitucionales.

La ilustración que se presenta como figura 1 representa un mandamiento de ejecución y requerimiento de pago que fueron emitidos por la autoridad fiscal, en este caso el Instituto Mexicano del Seguro Social, con el fin de obtener por la vía forzosa el cobro de los créditos fiscales 079088552 por la cantidad de $ 30,892.44 y $ 77,231.11., la ilegalidad, que se aprecia es la consiste en que el ejecutor es omiso en precisar de forma circunstanciada y pormenorizada la forma en que se identifico, pues si bien es cierto señala el número de constancia con la que se identifica, también lo es que no precia la vigencia de esta, esto es fecha de expedición y de vencimiento hecho que contraviene lo dispuesto por el articulo 152, del Código Fiscal de la Federación, lo que con lleva, para el caso que el contribuyente afectado instaure algún medio de defensa, se decrete la nulidad del procedimiento administrativo de ejecución.

La ilustración identificada como figura 2, representa un acta de toma de posesión de interventor con cargo a caja, con el fin de recuperar un crédito fiscal a cargo de la empresa intervenida, en esta se aprecia, también, violación al articulo 152 del Código Fiscal de la Federación, que preceptúa que los ejecutores al practicar diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, deberán identificarse con la persona con quien se entiende la diligencia, señalando, como ya ha quedado expuesto, el número de constancia, el funcionario que la expidió, fecha de inicio y de término, situación que no se colma en el acta traída a ejemplo, pues en esta el interventor no precisa de forma circunstanciada la vigencia del acta con la que se identifica encontrándose por ende investida de ilegalidad.

Se insiste, para que los actos de autoridad que impliquen molestias a los particulares, puedan ser considerados como validos y eficaces deberán cumplir con la debida fundamentación y motivación, tal y como lo prevé el articulo 16 Constitucional y el numeral 38 del Código Fiscal de la Federación, exigencias a las que por supuesto no escapan las diligencias del procedimiento económico coactivo, por representar estas actos practicados por la autoridad que inciden en la esfera jurídica de los gobernados, de ahí que las actas que las amparen deben de cumplir con tales requisitos.

Figura 1. Mandamiento de ejecución y requerimiento de pago.



Delegación: SUR DEL DISTRITO FEDERAL
Subdelegación: 10 CHURUBUSCO
Oficina para Cobros: 10 CHURUBUSCO
Domicilio: AV. RIO CHURUBUSCO NO. 609 1ER PISO SECTOR POPULAR

Deudor: PROVEEDORA INSTRUMENTAL Y EQUIPO SA CV
Registro patronal: Y601039210 Actividad: 3900 FABRIC. ENSAM. Y REPAR. DE APARATOS CIENTIF. Y PROFESI
Domicilio: AHORRO POSTAL 75 POSTAL
C.P.: 03410 Sector: 00 Localidad: BENITO JUAREZ DF
Detalle del adeudo:

Número de crédito	Periodo	Importe	Número de crédito	Periodo	Importe
079088552	02-2007	$30,892.44	079088766	02-2007	$77,231.11

MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN

EN MEXICO, D.F. A 08 DE JUNIO DE 2007

De las constancias que obran en el expediente formado en este Instituto a nombre del deudor citado al rubro, se desprende que el adeudo arriba detallado, mis que fue debidamente determinado en cantidad liquida y notificado al deudor, no fue cubierto ni garantizado dentro del término que para ese efecto señalan artículos 39 de la Ley del Seguro Social en vigor, 127 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empres Recaudación y Fiscalización, y 144, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, por lo que son exigibles para los efectos del artículo 145 del Cód citado, en correlación con los Artículos 251, fracción XXV, 251 A, 287 y 291 de la Ley del Seguro Social en vigor.

En tal virtud, el suscrito Jefe de la Oficina para Cobros del IMSS, en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 271 de la Ley del Seguro Social en vig así como en los artículos 138, 139, 142, fracción III; 154, fracciones I, II y VIII, y 155, fracción XXXV , inciso e) del Reglamento Interior del Instituto Mexica del Seguro Social, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de septiembre de 2006, emite el presente mandamiento de ejecución y determina:

PRIMERO.- Es procedente exigir el pago de los créditos fiscales referidos mediante el procedimiento administrativo de ejecución, por lo que se ordena al Ejecu designado, que en los términos de los artículos 151, 152 y 153 del Código citado, requiera de pago al deudor para que en el mismo acto del requerimie acredite el pago efectuado de los créditos señalados al rubro, y de no hacerlo, se le embarguen bienes de su propiedad suficientes para obtener el pa correspondiente mediante su remate o venta fuera de remate.

SEGUNDO.- Para cumplir lo ordenado en el punto que antecede, se designa al Ejecutor M. Patricia Jiménez Medina, para que practique requerimiento de pago y el embargo en su caso, y con fundamento en el Artículo 153 del propio Código Fiscal, designe depositario de los bienes que embargue

TERCERO.- Con fundamento en el Artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, se habi para la práctica de la diligencia de que se trata, en virtud

Lo acuerda y firma
El Jefe de la Oficina para Cobros del IMSS

BENITO ZAVALA BOBADILLA

REQUERIMIENTO DE PAGO

En México D.F. a las 12:00 horas del día 27 de Junio de 2007, fecha y hora señalados en citatorio de fecha 26 de Junio de 2007 del que se anexa copia, formulado al patrón o su representante legal para llevar a cabo la presente diligenc el suscrito ejecutor se constituye en el domicilio fiscal del patrón citado al rubro, para dar cumplimiento al Mandamiento de Ejecución que antecede, dictado p el Jefe de la Oficina para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social citado al rubro, para lo cual se identif con credencial IMSS No. 231 trato de la persona que en este momento se encuentra en dic domicilio, quien manifiesta llamarse Beatriz Hernandez Martinez, e informa, a requerimiento del ejecutor, que deudor o su representante legal no se encuentra presente en este momento. En tal virtud, se procede a realizar las diligencias ordenadas, entendiéndolas c el C. Beatriz Hernandez Martinez en su carácter de Empleada, quien encuentra presente en el domicilio antes señalado y se identifica con IFE 136150903288, para lo cual en este acto se requiere que acredite el pago efectuado del crédito fiscal señalado al rubro, apercibiéndole que en caso de no acreditarlo o no realizarlo en este momento, procederá de inmediato a embargar bienes suficientes para garantizarlo, habiendo manifestado lo siguiente:

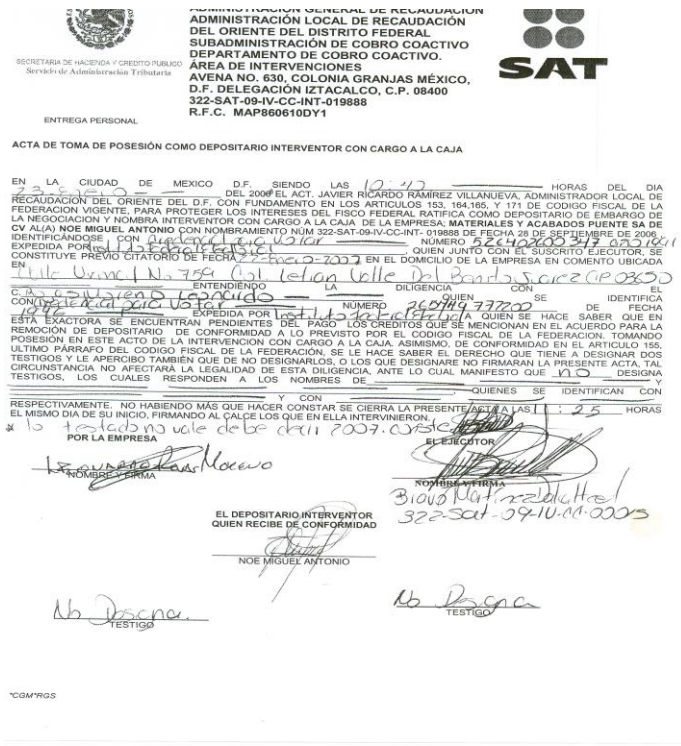
( ) Que el crédito fiscal citado al rubro, ya fue pagado y entrega copia simple del comprobante de pago expedido por banco_____, el día ___ del mes_____ de _____ con número de folio _____ importe de $_____.

( ) Que en este acto efectúa el pago del crédito y sus accesorios, y el C. Ejecutor le entrega recibo provisional número _____ por la cantidad de _____ ( ), informándole que debe canjearlo, por el comprobante de pago respectivo, ante la Oficina Ejecutora, por lo que se da por concluida la presente diligencia.

(X) Que no puede acreditar el pago ni puede cubrir desde luego el adeudo, por lo que se procede al embargo en los términos del acta que apare en el cuerpo de este documento.

COFI-01-IMSS Ver 1.006

Figura 2. Acta de toma posesión de interventor con cargo a caja.



SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO
Servicio de Administración Tributaria

ADMINISTRACIÓN GENERAL DE RECAUDACIÓN
ADMINISTRACIÓN LOCAL DE RECAUDACIÓN
DEL ORIENTE DEL DISTRITO FEDERAL
SUBADMINISTRACIÓN DE COBRO COACTIVO
DEPARTAMENTO DE COBRO COACTIVO.
ÁREA DE INTERVENCIONES
AVENA NO. 630, COLONIA GRANJAS MÉXICO,
D.F. DELEGACIÓN IZTACALCO, C.P. 08400
322-SAT-09-IV-CC-INT-019888
R.F.C. MAP860610DY1

SAT

ENTREGA PERSONAL

ACTA DE TOMA DE POSESIÓN COMO DEPOSITARIO INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA

EN LA CIUDAD DE MEXICO D.F. SIENDO LAS 10:40 HORAS DEL DIA 23 Enero DEL 2009 EL ACT. JAVIER RICARDO RAMÍREZ VILLANUEVA, ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DEL ORIENTE DEL D.F. CON FUNDAMENTO EN LOS ARTICULOS 153, 164,165, Y 171 DE CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE, PARA PROTEGER LOS INTERESES DEL FISCO FEDERAL RATIFICA COMO DEPOSITARIO DE EMBARGO DE LA NEGOCIACION Y NOMBRA INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE LA EMPRESA; **MATERIALES Y ACABADOS PUENTE SA DE CV** AL(A) **NOE MIGUEL ANTONIO** CON NOMBRAMIENTO NÚM 322-SAT-09-IV-CC-INT- 019888 DE FECHA 28 DE SEPTIEMBRE DE 2006, IDENTIFICÁNDOSE CON Credencial para Votar NÚMERO 52640260 347 020 1011 EXPEDIDA POR Instituto Federal Electoral, QUIEN JUNTO CON EL SUSCRITO EJECUTOR, SE CONSTITUYE PREVIO CITATORIO DE FECHA 22-Enero-2007 EN EL DOMICILIO DE LA EMPRESA EN COMENTO UBICADA EN Calle Urimal No. 759 Col. Letran Valle Del Banco Suarez CP 03650 ENTENDIENDO LA DILIGENCIA CON EL C.P. Guillermo Leonardo QUIEN SE IDENTIFICA CON Credencial para Votar NÚMERO 26944977200 DE FECHA 1996 EXPEDIDA POR Instituto Federal Electoral A QUIEN SE HACE SABER QUE EN ESTA EXACTORA SE ENCUENTRAN PENDIENTES DEL PAGO LOS CREDITOS QUE SE MENCIONAN EN EL ACUERDO PARA LA REMOCIÓN DE DEPOSITARIO DE CONFORMIDAD A LO PREVISTO POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, TOMANDO POSESIÓN EN ESTE ACTO DE LA INTERVENCION CON CARGO A LA CAJA. ASIMISMO, DE CONFORMIDAD EN EL ARTICULO 155, ULTIMO PÁRRAFO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE LE HACE SABER EL DERECHO QUE TIENE A DESIGNAR DOS TESTIGOS Y LE APERCIBO TAMBIÉN QUE DE NO DESIGNARLOS, O LOS QUE DESIGNARE NO FIRMARAN LA PRESENTE ACTA, TAL CIRCUNSTANCIA NO AFECTARÁ LA LEGALIDAD DE ESTA DILIGENCIA, ANTE LO CUAL MANIFIESTO QUE no DESIGNA TESTIGOS, LOS CUALES RESPONDEN A LOS NOMBRES DE _____ Y _____ Y CON _____ QUIENES SE IDENTIFICAN CON RESPECTIVAMENTE. NO HABIENDO MÁS QUE HACER CONSTAR SE CIERRA LA PRESENTE ACTA A LAS 11:25 HORAS EL MISMO DIA DE SU INICIO, FIRMANDO AL CALCE LOS QUE EN ELLA INTERVINIERON.

* lo testado no vale debe decir 2007. conste

POR LA EMPRESA

NOMBRE Y FIRMA

EL EJECUTOR

NOMBRE Y FIRMA

Bravo Martinez Valentina
322-SAT-09-IV-CC-0005

EL DEPOSITARIO INTERVENTOR
QUIEN RECIBE DE CONFORMIDAD

NOE MIGUEL ANTONIO

No Designa
TESTIGO

No Designa
TESTIGO

*CGM*RGS

2.3. Aseguramiento de bienes y negociaciones.

Tal y como ya lo hemos establecido en los puntos anteriores, para que la autoridad fiscal pueda hacer efectivo créditos fiscales a cargo de los contribuyente es necesario que estos además de estar determinados hayan sido notificado conforme a derecho, y una vez transcurrido el plazo que la ley otorga sin que se hubiesen pagado, podrá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, que se inicia con el requerimiento de pago al deudor y si este no lo efectúa en el acto se procederá a embargarle bienes suficientes para cubrir el monto adeudado o bien la totalidad de negociación con el fin de obtener la intervención de la caja o la negociación esto tiene su fundamento en el articulo 151, primer párrafo, fracciones I y II, del Código Fiscal de la Federación en donde se establece:

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

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

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

Es decir, el embargo efectuado por el fisco ya sea en bienes o en la negociación del contribuyente deudor, se realiza con el fin de hacer efectivo determinado crédito fiscal, mismo que se insiste deberá tener el carácter de exigible. Tal embargo solo podrá será efectuado cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento, en el que se establece que previo a tal proceder deberá requerirse de pago al contribuyente deudor, requerimiento que invariablemente se ordenara en mandamiento de ejecución que deberá ser expedido por funcionario competente y contar con los requisitos que la ley establece.

Jiménez González a este respecto señala:

"Constituye le embargo el segundo momento dentro de la secuencia del procedimiento administrativo de ejecución.

A efecto que la autoridad ejecutora proceda a la practica del embargo de bienes del deudor se necesita que previamente se den una serie de supuestos:

a) Que exista un crédito fiscal a cargo del sujeto;
b) Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado al deudor;
c) Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago;
d) Que se haya practicado requerimiento de pago al deudor;
e) No obstante existir el requerimiento de pago el deudor al momento de la diligencia de notificación de aquel no efectué el pago." [59]

Por su parte Miguel Fenech, define el embargo como:

"El acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor –en su poder o en el de terceros-, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinado y sus frutos de la garantía del crédito"[60]

Hasta aquí se ha expuesto que la autoridad practicara embargo en los bienes de los particulares cuando estos tengan un crédito a cargo que sea exigible, no obstante el artículo 145, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, señala la posibilidad de embargar bienes o negociaciones aun sin crédito fiscal exigible, a este tipo de embargo se le denomina, por el mismo cuerpo normativo citado, como precautorio, a continuación transcribo el segundo párrafo del dispositivo mencionado:

"Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el

[59] Antonio Jiménez González, Lecciones de Derecho Tributario, ECAFSA, México 1998, p.p. 325-326.

[60] Fenech, Miguel, op. cit. p.p. 51-53.

contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabará el embargo."

El mismo numeral de referencia, establece que la autoridad fiscal al efectuar el embargo precautorio deberá expedir acta debidamente fundada y motivada con la cual justifique su actuar, a si mismo señala que el embargo será definitivo una vez que el crédito fiscal determinado sea exigible, continuándose con el procedimiento administrativo de ejecución.

A su vez el artículo 145-A, del Código Fiscal de la Federación, establece una serie de hipótesis, en las que es procedente el aseguramiento de los bienes de los particulares, sin la existencia de un crédito exigible, precepto normativo que transcribo a continuación:

Artículo 145-A. Las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente cuando:

I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.

IV. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el aseguramiento realizado.

V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

El aseguramiento precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II, III y V y de 18 meses en el de las fracciones I y IV, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

Los referidos artículos 145 y 145-A, del código tributario federal, establecen, el embargo precautorio y aseguramiento de bienes, respectivamente, no obstante tales conceptos no deben confundirse uno con el otro, pues en tanto el que el embargo precautorio es procedente solo ante la existencia de un crédito fiscal, aun este no sea exigible, el aseguramiento procede por la conducta en especifico del contribuyente ante las facultades de comprobación de la autoridad, a este respecto el Poder Judicial de la federación ha emitido el siguiente criterio:

Registro No. 169551

Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVII, Junio de 2008
Página: 1209
Tesis: III.2o.A.176 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

ASEGURAMIENTO DE BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE PREVISTO EN EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO DEBE CONFUNDIRSE CON EL EMBARGO PRECAUTORIO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 145 DEL PROPIO CÓDIGO.

El artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación prevé que las autoridades fiscales podrán decretar el aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio; que después de iniciadas las facultades de comprobación desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes; se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales; no pueda demostrar que se encuentra inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, no exhiba los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que venda; se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos, o bien, no acredite la legal posesión de éstos, se encuentren alterados o sean falsos. En cambio, el artículo 145 del citado código establece que las autoridades fiscales podrán practicar embargo precautorio sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. De ahí que el aseguramiento de bienes no debe confundirse con el embargo precautorio, pues aquél constituye una medida, cuya característica principal reside en la actuación del gobernado frente al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, esto es, para comprobar que cumpla con las normas en materia fiscal, mas no en garantizar el interés fiscal ante un crédito previamente determinado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.

Queja 44/2008. Administrador Local de Auditoría Fiscal de Zapopan. 23 de abril de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Tomás Gómez Verónica. Secretario: Guillermo García Tapia.

Ahora bien el aseguramiento de bienes ha sido tildado de inconstitucional por el Poder Judicial de la Federación, en virtud que impide a los gobernados disponer de sus bienes, no obstante que el articulo 145-A, del Código Fiscal de la Federación, que faculta a la autoridad para tal proceder, no exige a esta elementos de prueba que acrediten de manera objetiva que el contribuyente efectuara cualquier maniobra tendiente a impedir las facultades de comprobación, resultando así que proceda a dicha medida cautelar solo mediante apreciaciones subjetivas, violándose con ello lo dispuesto por el articulo 14 Constitucional, a continuación se cita la jurisprudencia emitida a este respecto.

No. Registro: 170,858
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Diciembre de 2007
Tesis: VI.3o.A.300 A
Página: 1676

ASEGURAMIENTO DE BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 145-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, AL DEJAR A LA APRECIACIÓN SUBJETIVA DE LA AUTORIDAD LA FORMA DE EJECUTARLO, VIOLA EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, en vigor al día siguiente, se reformó el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación y se adicionó a dicho ordenamiento el precepto 145-A, para precisar que con el aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente a que se refiere este último artículo no se persigue garantizar el interés fiscal, sino prevenir la conducta contumaz de los gobernados en el desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación. Así, a través de esa distinción se pretendió corregir el vicio de inconstitucionalidad declarado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 88/97, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, noviembre de 1997, página 5, de rubro: "EMBARGO PRECAUTORIO EN MATERIA FISCAL. EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS), ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL."; empero, a pesar de ello, el artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación no exige elementos de prueba para concluir de forma objetiva que el contribuyente realizará cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las facultades de comprobación de la autoridad, por lo que se deja a la apreciación subjetiva de ésta la forma de ejecutar esa medida cautelar, pues no limita el monto en que pueda practicarse, no obstante que se genera un acto de molestia al particular al impedirle disponer de sus bienes, por lo que al contener el aludido artículo 145-A los vicios descritos, viola el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 52/2007. Fontan en la Playa, S.A. de C.V. 23 de agosto de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Héctor Alejandro Treviño de la Garza.

Acotamos lo expuesto en el presente punto, señalando que la autoridad fiscal, podrá embargar bienes o negociaciones, para su posterior intervención, con el fin de recuperar créditos con el carácter de exigibles a cargo de los contribuyentes. No obstante el articulo 145 del Código Fiscal de la Federación, establece la posibilidad de afectar bienes del sujeto pasivo aun y cuando algún crédito o créditos fiscales no sean exigibles, a está afectación o molestia se le denomina embargo precautorio, es decir para la procedencia de este tipo de embargo es requisito esencial la existencia de un crédito no importando que este aun no se exigible una vez que este tenga la característica de exigibilidad el embargo precautorio se tornara en definitivo, continuándose así con las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien el artículo 145-A, señala los casos en que la autoridad procederá al aseguramiento de bienes, mismo que no deberá confundirse con el embargo precautorio, pues en este existe ya un crédito fiscal que se busca sea garantizado y que procede ante determinadas conductas del deudor, en tanto que en el otro, esto es el aseguramiento, basta que el particular incurra en una de las hipótesis que se prevé obstaculizan la facultad de comprobación del sujeto activo en la relación jurídico tributaria.

A mayor abundamiento deberá entenderse por aseguramiento aquel practicado por la autoridad, en los bienes del particular, sin la existencia de crédito fiscal alguno por el hecho de haberse concretado alguna de las conductas que impiden el ejercicio de sus facultades de comprobación, mismas que se precisan en el articulo 145-A del Código Fiscal de la Federación.

El aseguramiento de bienes aquí tratado, es perpetuado por la autoridad con apoyo en las hipótesis que señala el citado articulo 145-A del código tributario federal, dispositivo que no otorga el derecho al gobernado, afectado, para aportar pruebas o ser previamente escuchado, omisión que lo torna en violatorio de garantías constitucionales, al permitir que solo sea la autoridad quien califique, unilateralmente la procedencia de este, por lo que es factible anularlo mediante la promoción de los medios de defensa correspondientes.

2.3.1. El depositario.

Los bienes o negociaciones embargados por la autoridad fiscal podrá, dejarse bajo la guarda de persona o personas, designadas por los jefes de la oficina ejecutora o bien por el ejecutor que practica la diligencia, las cual tendrán el carácter de depositarios, tal figura se encuentra contemplada en el articulo 153 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

Artículo 153.- Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su

responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los Artículos 165, 166 y 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

A partir de la lectura del articulo citado, se establece también, que los jefes de la oficina ejecutora podrán remover, libremente los depositarios que hubiesen nombrado, encontrándose estos obligados a poner en disposición de la autoridad los bienes que fueron objeto de la custodia ya se para que esta los entregue a un nuevo depositario o bien para que los sustraiga y sean resguardados en sus propios almacenes.

Es decir la autoridad fiscal al practicar embargo de bienes podrá dejarlos, aun en el mismo domicilio fiscal en que se practica la diligencia, en custodia de determinada persona, incluso del mismo contribuyente afectado, quien tendrá el carácter de depositario, quien queda obligado a desempeñar tal cargo en los términos que la ley establece. Es el ya referido articulo 153 del Código Fiscal de la Federación, que establece cuales son las funciones del depositario, mismas que son de auxiliar de la autoridad fiscal, para la custodia de los bienes embargados, salvo tratándose de bienes raíces o inmuebles, en cuyo caso estas serán de interventor figura que trataremos mas adelante.

Si el depositario no cumpliese con las funciones o cargo que le ha sido encomendado o dispusiera para si u otra persona de los bienes que se le han entregado en depósito así como sus productos, impidiendo su libre disposición ala autoridad competente se hará acreedor a una sanción de tres meses a seis años de prisión, siempre que el valor de lo dispuesto u ocultado no exceda de $ 99,560.00 si excediese la sanción será de tres a nueve años de prisión, tal y como lo señala el articulo 112 del Código Fiscal de la Federación.

La responsabilidad para el depositario concluirá con la entrega de los bienes embargados y conferidos en depósito, siempre y cuando esta sea efectuada a satisfacción de la autoridad.

De acuerdo con lo expuesto queda en claro que el depositario se constituye para la autoridad fiscal ejecutora en auxiliar de sus funciones coactivas, este nombramiento puede recaer, a decisión del jefe de la oficina exactora o bien del ejecutor que

instaura la diligencia del procedimiento administrativo de ejecución, aun en el mismo deudor, solo que a partir de este momento este adquiere la responsabilidad de custodiar los bienes embargados en beneficio de la autoridad así como de entregarlos cuando está se lo requiera. Es decir el particular podrá quedar en calidad de depositario de bines muebles que le han sido afectados mediante embargo, pero ya no como propietario, es decir pierde el derecho de libre disposición sobre estos o el dominio, pasando a ser solo un mero custodio de estos en pro del interés fiscal de la ejecutora, de no desempeñar la función encomendada, se le aplicaran las sanciones estipuladas por la ley, mismas a las que ya nos hemos referido.

Por su puesto que la designación de depositario, podrá recaer en cualquier persona, misma que por ende, como ya lo hemos mencionado, se convierte en un auxiliar de la autoridad recayéndole así las obligaciones que conlleva tal nombramiento, esto es la conservarlos y entregarlos cuando le san requeridos.

La figura del depositario, constituye así la posibilidad de custodia y conservación de bienes embargados, en favor de la autoridad fiscal, sin el ingreso de estos a su almacén.

2.3.2. El administrador.

Tal y como lo hemos expuesto en el punto anterior, las autoridades ejecutoras al trabar embargo sobre bienes de los particulares, podrán designar depositario que los custodie, empero tratándose de embargos a inmuebles o negociaciones, como lo dispone el articulo 153, del Código Fiscal de la Federación, el depositario tendrá el carácter de administrador o interventores con cargo a la caja, en cuyo caso no se trata de un mero depósito ordinario, sino de una verdadera administración del bien o bienes que han sido materia de el embargo.

A su vez el articulo 164, del citado Código Fiscal de la Federación, dispone que cuando las autoridades fiscales embraguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

Es el articulo 165 del ordenamiento legal citado, en el que se contienen las facultades del interventor con cargo a caja, dispositivo que procedemos a transcribir:

Artículo 165. El interventor con cargo a la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación en los términos del Reglamento de este Código, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, por conceptos distintos a los señalados en el párrafo anterior, que impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien además llevará un control de dichos movimientos.

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a este Código y las demás disposiciones legales aplicables o, en su caso, procederá a solicitar ante la autoridad competente el inicio del concurso mercantil.

Como lo establece el precepto citado, la intervención con cargo a la caja consiste en la disposición del 10% de los ingresos que recibe la negociación, después de haber restado los costos y gastos necesario para la operación así como el pago de créditos preferentes, con el fin de liquidar el crédito fiscal a cargo. La disposición se efectuara por conducto del interventor designado, por la autoridad fiscal, quien desempeñara sus funciones en las instalaciones de la empresa misma que por ende esta se obliga a pagar los honorarios por su función.

La labor del interventor no solo es la de recaudar ingresos a favor de la autoridad fiscal, sino que también efectuara funciones de fiscalización reportando la existencia de irregularidades que se llagaran a presentar e implementar, en todo caso, las medidas necesarias para remediarlas, en caso que la empresa se negase a obedecer o adoptar dichas medidas, la autoridad podrá ordenar la venta de la negociación o bien nombrar al interventor administrador de la misma.

2.4. El administrador interventor.

Las facultades del interventor administrador son mas amplias que aquellas concedidas al interventor con cargo a caja, en virtud que estas son las que corresponden ordinariamente a la administración de la sociedad, gozando de poderes para actos de dominio así como para pleitos y cobranzas, quedando así en posibilidades de suscribir títulos de crédito, presentar denuncias, querellas, otorgar poderes generales o especiales así como revocarlos.

Cuando las negociaciones embargadas no sean una sociedad el interventor administrador tendrá entonces todas las facultades que desempeña el dueño para la marcha y conservación del negocio.

A continuación invocamos el siguiente criterio emitido por el Poder Judicial de la federación, que deja en claro las diferencias entre el administrador y el interventor.

No. Registro: 219,248
Tesis aislada
Materia(s): Civil
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación

IX, Mayo de 1992
Tesis:
Página: 388

ADMINISTRADOR E INTERVENTOR, DIFERENCIAS.
El interventor de una empresa no tiene posesión sobre los bienes, habida cuenta que es un mero vigilante de la contabilidad, pues la administración y posesión de los bienes la sigue teniendo el ejecutado. En efecto, la función del interventor con cargo a la caja se reduce a recibir las rentas diarias de la negociación intervenida, el importe de la venta de los frutos y el numerario que debería percibir el dueño, haciendo los gastos ordinarios necesarios y la inversión de los fondos, es, en fin, un verdadero fiscalizador del manejo y marcha de la negociación secuestrada; mientras que cuando hay administrador éste ejerce funciones como si fuera el dueño.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo en revisión 639/91. Ramiro Aguilar Mojica, con el carácter de interventor de la Empresa Familia Lee, S.A. de C.V. 5 de diciembre de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Figueroa Cacho. Secretario: Juan Manuel Rochín Guevara.

Las facultades del administrador interventor se encuentran contenidas en el articulo 166 del Código Fiscal de la Federación, dispositivo normativo que además establece que las actuaciones de los interventores administradores no se supeditan al consejo de administración o asamblea de accionistas, no obstante tales órganos de control, podrán seguir reuniéndose con el fin de conocer todo aquello relacionado con la intervención, así como de los asuntos que el interventor someta a su consideración.

Jiménez González al referirse al interventor administrador señala:

"La designación del interventor administrador constituye la otra modalidad que puede revestir el embargo de negociaciones ante la imposibilidad jurídica de poder proceder al embargo individual de los bienes que resulten necesarios para la marcha y operación de la misma correspondiéndole un cúmulo tal de poderes que basta decir que en la toma de sus decisiones no se encuentra subordinado a la determinación de los órganos de gobierno de la negociación, teniendo en consecuencia los poderes que correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial para ejercer actos de dominio y administración, otorgar y suscribir títulos de crédito, etc., no quedando sus actuaciones supeditadas a las decisiones del Consejo de Administración, Asamblea de Accionistas o Socios." [61]

El articulo 167 del Código Fiscal de la Federación señala las obligaciones del interventor administrador, al disponer:

Artículo 167.- El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:

I. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.

II. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a

[61] Jiménez González, A. Lecciones de Derecho Tributario, ECAFSA, México, 1968, p. 329

que se refiere este Código, y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúe la recaudación.

El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo. Cuando se den los supuestos de enajenación de la negociación intervenida a que se refiere el Artículo 172 de este Código, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en la siguiente sección de este Capítulo.

Como establece el articulo transcrito, el interventor administrador recaudara a favor del fisco, a quien por conducto de su oficina ejecutora rendirá cuentas, el 10% de los ingresos diarios de la negociación, disminuido con el pago de salarios y créditos preferentes, para el caso que lo recaudado en tres meses no alcanzara a cubrir cuando menos el 24% del crédito fiscal, las autoridades podaran proceder, con fundamento en el articulo 172 del Código Fiscal de la Federación, a la enajenación de la sociedad, este mismo numeral establece una excepción a este respecto al señalar que tratándose de empresas que obtengan sus ingresos solo en un determinado periodo del año el porciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porciento del crédito que resulte.

A partir de lo expuesto queda en claro que con el embargo a la negociación y nombramiento de interventor administrador, no se procede la desocupación de la misma sino a su entrega a tal interventor para que este ejerza la administración que permita continuar con las operaciones y actividades, con el fin de recaudar ingresos a favor del fisco, con los cuales se liquide el crédito fiscal que dio origen a la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

En términos del articulo 168, del Código Fiscal de la Federación el nombramiento de interventor administrador deberá inscribirse en el registro público que corresponda al domicilio de la sociedad intervenida, esto evidentemente con el fin de hacer del conocimiento de terceros la situación legal de la negociación.

El código Fiscal de la Federación en su articulo 171 establece los supuestos en que se levantara la intervención siendo estos:

a) Cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho.
b) Se haya enajenado la negociación

Como puede apreciarse, el interventor administrador es una de las cargas mas pesadas que sufren las empresas, de ahí la necesidad de tener presente los requisitos que la autoridad fiscal debe observar en este tipo de diligencias, pues el incumplimiento de estos y una adecuada defensa fiscal, presentan una tercera posibilidad de levantamiento de la intervención.

En efecto cuando la autoridad ejecutora no proceda conforme a lo establecido en la ley, por ejemplo sin la existencia de un crédito fiscal previamente notificado o bien

mandamiento de ejecución que cumpla con los requisitos a que refiere el articulo 38 del Código Fiscal de la Federación, una sentencia en favor emitida por los tribunales competentes, representa una causa mas por la cual se puede levantar la intervención, que representa una de las fases del procedimiento administrativo de ejecución, para ello es menester la interposición de la defensa procedente, en este caso lo es el juicio de nulidad que se presenta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tal y como lo detallaremos en capítulos posteriores.

2.3.4. El embargo de depósitos bancarios

El articulo 155 del Código Fiscal de la Federación, establece el derecho de la persona con la que se entiende la diligencia de embargo, de señalar los bienes a embargar de acuerdo al orden siguiente:

- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- Bienes muebles distintos a los bienes referidos en los puntos anteriores.
- Bienes inmuebles.

Jiménez González establece a este respecto que el derecho de señalar bienes corresponde al deudor, no obstante este deberá ceñirse al orden al que nos hemos referido, ya que de no ser así el ejecutor tendrá el derecho de proceder con la señalización de los bienes[62]

Pues bien, para el caso que los bienes embargados constituyan, depósitos bancarios, referidos en el primer orden del citado articulo 155 del código tributario federal, la autoridad fiscal ordenadora, girara oficio al gerente de la sucursal bancaria para que la inmovilice y conserve los fondos, quien estará obligado de informar el incremento de los depósitos por los intereses que se generen, los fondos serán transferidos a la autoridad siempre y cuando exista crédito fiscal firme, por así disponerlo el articulo 156-A del ya citado Código Fiscal de la Federación.

Queda en claro, que los depósitos bancarios son transferidos a favor del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, en virtud de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, en el que se embargan bienes, en este caso depósitos bancarios, en virtud de la existencia de crédito fiscal exigible. no obstante de la lectura del ultimo párrafo del citado articulo 156 Bis del código tributario federal, se establece

[62] Cfr. Antonio Jiménez, González, op, cit, p. 328

que en tanto el crédito fiscal no quede firme, el contribuyente que sufra el embargo de las cuentas bancarias podrá ofrecer otra forma de garantía, la autoridad en este caso deberá resolver en un término máximo de diez días, informando de tal resolución a la institución bancaria, en un plazo de quince días, siguientes a la fecha de su notificación, si no lo hiciese así tal institución bancaria dejara libre la cuenta es decir levantara el embargo precautorio.

De lo antes expuesto se concluye por una parte que es factible que se deje sin efectos el embargo ordenado en por la autoridad en las cuentas bancarias, si se ofrece otro tipo de garantía, mismas que son reguladas por el articulo 141 del Código Fiscal de la Federación que a continuación procedo a transcribir:

Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero, 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 efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba

garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la suspensión contra el cobro de contribuciones o aprovechamientos, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que se cobren ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

Para los efectos del párrafo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago; en este último caso, se asegurará el interés fiscal en los términos indicados en los primeros dos párrafos de este artículo.

Ahora bien aunado, a la posibilidad de levantar el embargo de las cuentas bancarias, mediante la sustitución de garantía del interés fiscal, el referido ultimo párrafo del 156 Bis del Código Fiscal de la Federación, establece que ello será procedente siempre y cuando el crédito fiscal no hubiese quedado firme, por lo que en este sentido la otra conclusión, es que la autoridad podrá embargar depósitos bancarios en el caso de créditos fiscales determinados no importando que no sean exigibles, esto es aun y cuando no hayan transcurrido el plazo que la ley establece para la procedencia de su cobro, mismo que inicia al día hábil siguiente en que surte efectos su notificación.

Para comprender lo aquí expuesto habrá que recordar lo ya citado al referirnos al embargo precautorio, mismo que regula el articulo 145 del Código Fiscal de la Federación, para lo que es necesario traer a cuenta nuevamente cada una de las fracciones o hipótesis normativas que tal dispositivo precisa, pues de actualizarse alguna de ellas será procedente el embargo de los depósitos bancarios, siendo estas las siguientes:

I. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II. Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

III. El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se está obligado.

IV. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el aseguramiento realizado.

V. Se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos o bien no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos, se encuentren alterados o sean falsos.

En los casos anteriores, la autoridad que practique el aseguramiento deberá levantar acta circunstanciada en la que precise las razones para hacerlo.

El aseguramiento precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este Código en el caso de las fracciones II, III y V y de 18 meses en el de las fracciones I y IV, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

Debido a que los artículos 145 y 155 del Código Fiscal de la Federación, referidos, establecen los parámetros a que la autoridad deberá ceñirse antes de proceder al embargo de depósitos bancarios de los contribuyentes, queda en claro que existe una delimitación al actuar del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, por lo que el Poder Judicial de la Federación ha concluido que el embargo de depósitos bancarios a que se refiere el articulo 156 Bis, del ordenamiento fiscal citado, no es inconstitucional, criterio que trascribo a continuación:

Registro: 172,531
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Mayo de 2007
Tesis: I.7o.A.517 A
Página: 2091

EMBARGO PRECAUTORIO DE DEPÓSITOS BANCARIOS. EL ARTÍCULO 156-BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TUTELADA POR EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PUES LA AUTORIDAD DEBE SUJETAR SU ACTUACIÓN A CIERTOS PARÁMETROS QUE JUSTIFICAN LA MEDIDA.
El artículo 156-Bis del Código Fiscal de la Federación, regula el supuesto previsto en la fracción I del diverso numeral 155 del propio ordenamiento, al señalar como objeto del embargo para garantizar el pago de un crédito fiscal, depósitos bancarios del contribuyente, los cuales, en términos del primero de los citados preceptos, pueden transferirse al fisco una vez que el crédito quede firme y hasta por el importe necesario para cubrirlo, a menos que el obligado lo garantice en términos del artículo 141 de dicho cuerpo legal. De lo anterior se advierte que para interpretar el

aludido artículo 156-Bis, a fin de establecer cuáles son las reglas que lo rigen, debe tomarse en cuenta el contexto en el cual está inmerso y no analizarse aisladamente, esto es, debe interpretarse conjuntamente con los artículos mencionados del referido código, así como con el 145, que prevé el alcance y duración del embargo de mérito determinado por la existencia de un crédito fiscal que no sea exigible pero haya sido establecido por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación y exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra para evadir su cumplimiento; así como que el crédito fiscal quedará firme una vez que transcurra el plazo de diez días sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio. En ese contexto, el artículo 156-Bis del Código Fiscal de la Federación, que prevé el embargo precautorio de depósitos bancarios, no transgrede la garantía de legalidad tutelada por el artículo 16 constitucional, ya que no deja en estado de incertidumbre al contribuyente, al sujetar la actuación de la autoridad a ciertos parámetros que justifican la medida, y la obligan a ceñir su proceder en forma estricta a la ley, de manera fundada y motivada.

SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 81/2007. Pedro Jesús Calatayud y Carrera. 22 de marzo de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: José Arturo González Vite.

No obstante lo antes referido, no queremos decir que los embargos a depósitos bancarios, cuando se practican ya sea de manera definitiva o bien precautoria, sean del todo validos pues si estos se llevan acabo en contravención a la norma previamente establecida se tornaran en ilegales, a continuación se citan algunos ejemplos de violación al procedimiento:

Por lo que respecta al embargo definitivo de depósitos bancarios, este será ilegal en el supuesto que la autoridad proceda sin antes haber permitido al contribuyente designar bienes, pues con ello se faltaría a lo establecido en el ya referido articulo 155 del Código Fiscal de la Federación.

Para el caso de embargo precautorio la autoridad comete violaciones, si procede a este sin que se hubiesen actualizado alguna de las hipótesis a que se refiere, el también ya citado articulo 145 del Código Fiscal de la Federación, o actualizándose alguna de ellas, no notifica acta debidamente fundada y circunstanciada, al contribuyente afectado, en el que especifique las razones de su actuar, o bien si una vez efectuado este tipo de embargo la autoridad no da contestación, en un término de diez días, a la solicitud de sustitución de garantía que llegase a presentar por el contribuyente.

A mayor abundamiento ante la practica de embargo de depósitos bancarios por parte de la autoridad, para dar cuenta si este es legal o ilegal, habrá que verificar si la autoridad cumple con las formalidades esenciales del procedimiento, establecidas por el Código Fiscal de la Federación, para la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

2.3.4. Bienes inembargables.

La legislación fiscal no señala expresamente que tipo de bienes pueden ser susceptibles de embargo, no obstante si precisa cuales tienen la característica de inembargables, a través del artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, mismo que procedemos a transcribir:

Artículo 157.- Quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

Los bienes a que se refiere el articulo en referencia tienen la característica de ser de uso personalísimo para la supervivencia del deudor y su familia e indispensables para el desarrollo de su trabajo de ahí que el legislador expresamente los exceptué de embargo.

Jiménez González expone:

"En el articulo 157 del Código Fiscal de la Federación prevé limitativamente que bienes, no obstante de constituir parte del patrocinio del deudor, se consideran exceptuados de embargo para efectos fiscales, entre los que se encuentran por ejemplo los sueldos y salarios, los derechos de uso o habitación, los ejidos, etc. Debe tenerse en cuenta que la técnica jurídica de la que en forma mayoritaria echa mano el legislador para construir los supuestos de inembargabilidad es la de los conceptos jurídicos indeterminados, por ejemplo, términos tales como los útiles, necesarios, indispensables, etc." [63]

Mención obligada es lo que se refiere en la fracción IV del numeral citado , pues si bien es cierto en esta se precisa que son inembargables los bienes consistentes en maquinaria, enseres y semovientes, de las negociaciones, que sean necesarias para su actividad, también lo es que se permite el embargo en su totalidad de dicha negociación, pues solo así esta no deja de trabajar y por ende no se agota la fuente impositiva, recordar lo que hemos planteado cuando tratamos el asunto de embargo a la negociación e intervención. Es decir si se embargase alguna maquinaria necesaria para el funcionamiento del negocio se estaría impidiendo la realización de este, no así cuando se embarga la negociación en su conjunto, lo que implica que no sea desmembrarla, en virtud que esta continua en operaciones.

A este respecto el Navarro Franco señala:

"Si el embargo se practica sobre bienes que constituyen el mismo, se estaría afectando en demasía el patrimonio del deudor y quizá se correría el riesgo de acabar con la fuente impositiva derivada de la actividad del contribuyente" [64]

En caso que la autoridad ejecutora llegase a trabar embargo sobre algunos de los viene a que se refiere el articulo 157 del código tributario federal, el afectado tiene expedita la defensa fiscal ya sea através del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o bien mediante la instauración del recurso de revocación, tal y como, para este ultima opción lo dispone al articulo 127 del Código Fiscal de la Federación.

2.5. Postura legal.

El procedimiento administrativo de ejecución concluye con el remate o enajenación de los bienes embargados, la enajenación procederá cuando se actualice alguno de los siguientes supuestos que prevé el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación:

a) A partir del día siguiente a aquel en que se fije la base, esto es el avalúo o bien la que fijen de común acuerdo el contribuyente o la autoridad.
b) Para el caso de embargo precautorio, cuando los créditos sean exigibles y estos no se paguen al momento del requerimiento.

[63] Antonio Jiménez, González, op, cit, p.p. 328-329
[64] Navarro Franco, Margarita, El embargo de negociaciones dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, Revista Indetec numero 124, México, Febrero del 2001, p. 105

c) Cuando el contribuyente embargado no proponga comprador antes del día del fincamiento del remate o se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco.
d) Cuando quede firme resolución acaecida a algún medio de defensa, mediante la cual se confirmen los actos impugnados.

La regla general, vertida en el articulo 174 del Código Fiscal de la Federación, establece que la enajenación de bienes se efectuara en subasta pública, que se llevara acaba a través de medios electrónicos.

A hora bien la enajenación o remate de los bienes deberá efectuarse a partir de cierto precio base, a este respecto Jiménez González señala:

"El articulo 175 del Código Fiscal de la Federación, prevé las diversas maneras de determinar el precio base que deberá de servir de punto de partida para la enajenación de los bienes embargados, dependiendo en cada caso de la naturaleza de estos. Tales supuestos son los siguientes:

a) Bienes inmuebles. Tratándose de bienes inmuebles la base para su enajenación será el reporte del avalúo;
b) Negociaciones. El tal caso se seguirá también con la utilización del valor que refleja el valor del avalúo pericial,
c) Demás casos. La regla general en tales supuestos es que sirva de base para la enajenación de los mismos el valor fijado de común acuerdo entre autoridad ejecutora y sujeto propietario de los bienes embargados……"[65]

En efecto el numeral 175 del Código Fiscal de la Federación, establece cual será la base para la enajenación de los bienes embargados, precisando en términos generales que este será el del avalúo cuando se trate de inmuebles o negociaciones y para los demás el que determinen de común acuerdo la autoridad y contribuyente, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiese practicado el embargo, a falta de acuerdo aplicara, también, el valor del avalúo.

El citado artículo también prevé que cuando el embargado o tercero perjudicado no este de acuerdo con el avalúo que determina la base para la enajenación de los bienes a rematar, podrá inconformarse, promoviendo demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o bien recurso de revocación, señalando en el mismo perito autorizado, el plazo para la instauración de la defensa es dentro de los diez días siguientes en que surta efectos la notificación del avalúo pericial.
Una vez que el avalúo ha quedado firme, al día siguiente podrá convocarse al remate para la enajenación de bienes mismo que podrá efectuarse dentro de los treinta siguientes, tal y como lo dispone el numeral 176 del Código Fiscal de la Federación.

[65] Antonio Jiménez, González, op, cit, p. 333

La convocatoria a las que nos hemos referido, deberá efectuarse, tal y como lo dispone el ya mencionado articulo 176, conforme lo siguiente:

a) Se efectuara cuando menos diez días antes del inicio del periodo señalado para el remate, esta se mantendrá en los lugares o medios en que se hubiese dado a conocer hasta la conclusión del remate.
b) Se fijara en lugares visibles de la oficina ejecutora y en aquellos públicos que se juzgue conveniente, adicional esta se dará a conocer en la pagina electrónica del la autoridad fiscal.
c) En esta se darán a conocer los bienes objeto del remate, su valor base y los requisitos que deberán cumplir los postores que concurran.

Ahora bien el articulo 177 del Código Fiscal de la Federación, dispone que las autoridades fiscales deberán tramitar un certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, y si en estos aparecieren acreedores, estos deberán ser notificados personalmente del periodo de remate, señalado en la convocatoria respectiva.

Jiménez González, en cuanto a tales sujetos a notificar señala:

"La autoridad ejecutora, con anterioridad a la celebración del remate deberá obtener un certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años , procediendo a continuación a la citación para el remate de todas aquellas personas, que del certificado se desprendan tienen el carácter de acreedores, del sujeto ejecutado, para aquellos casos que se encuentran comprendidos en la fracción IV del articulo 134 del citado código, por ignorarse su domicilio o paradero la publicación de la convocatoria hará sus efectos de citación personal tal y como lo señala el articulo 177 del Código Fiscal de la Federación" [66]

Una ves que se ha determinado el valor base de los bienes a rematar y se a publicado la convocatoria respectiva, cumpliéndose con los requisitos a que se refieren los ya señalados artículos 176 y 177 del Código Fiscal de la Federación, lo procedente es la postura legal, misma que es definida por el articulo 179 del ultra referido Código Fiscal de la Federación en los siguientes términos:

"Artículo 179.- Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate."

El articulo 180 del ordenamiento fiscal citado, establece que en toda postura deberá ofrecerse de contado, por lo menos la cantidad suficiente que permita cubrir la garantía del interés fiscal, es decir el monto total del adeudo o crédito mas accesorios.

Si sucediese que el monto de la postura legal es menor al interés fiscal los bienes se remataran de contado.

[66] Antonio Jiménez, González, op, cit, p.p 334-335

La autoridad ejecutora tiene la facultad de enajenar a plazos los bienes embargados, si no hay postura para adquirirlos de contado, en este caso el comprador deberá garantizar, forzosamente, el saldo del adeudo mas los intereses que se generen.

Si la base fijada para el remate supera el interés fiscal se procederá en los términos que dispone el articulo 196 del código tributario federal que son los siguientes:

"Artículo 196. Cuando existan excedentes del producto obtenido del remate o adjudicación de los bienes al fisco federal, después de haberse cubierto el crédito, se entregarán al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente, o que el propio deudor acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero, con las siguientes modalidades:

I. Tratándose de bienes que la autoridad se haya adjudicado, al producto obtenido por la adjudicación se aplicará el monto del crédito fiscal actualizado más sus accesorios, así como el monto de los gastos de administración y mantenimiento en que la autoridad haya incurrido. El remanente del producto mencionado será el excedente que se devuelva al contribuyente.

II. Cuando se lleve a cabo la adjudicación por remate, el producto obtenido se aplicará en los términos de lo dispuesto en el artículo 194 de este Código, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. El remanente del producto mencionado será el excedente que se devolverá al contribuyente."

Los artículos 181 y 182 del Código Fiscal de la Federación, establecen los requisitos del documento en el que ha de enviarse la postura legal, siendo estos los siguientes:

a) Deberá enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica precisada en la convocatoria del remate, debiendo contener este, para el caso de personas físicas: Nombre, nacionalidad y domicilio y en su caso la clave de registro federal de contribuyentes. Y tratándose de personas morales, la razón social, fecha de constitución, registro federal de contribuyentes y domicilio. Los postores invariablemente deberán precisar la cantidad que se ofrece, los datos de su cuenta bancaria y el depósito que se hubiese efectuado, así como la dirección del correo electrónico y domicilio para oír y recibir notificaciones.
b) El postor antes de enviar la postura, deberá efectuar transferencia electrónica de fondos, por concepto de garantía por las obligaciones que contraiga, de cuando menos el 10% del valor del bien o de los bienes fijados en la convocatoria, tal fondo será devuelto una vez fincado el remate, excepto el que corresponda al admitido, en cuyo caso podrá llegar a representar parte del precio fijado.

Si las posturas no cumplen con los requisitos referidos así como los expresados en la convocatoria la autoridad no las considerara como legales, situación que deberá comunicarse a cada interesado.

En virtud de lo aquí expuesto, concluimos que la postura legal es aquella enviada por los interesados en los términos previstos por la ley, esto es mediante documento y firma digital, que les otorga la posibilidad de participar en el remate de bienes, previo deposito del 10% de su valor y una vez que se ha publicado la convocatoria respectiva, tal postura deberá representar las dos terceras partes del valor señalado como base del remate y deberá ofrecerse de contado en la cantidad que cubra por lo menos el monto del crédito fiscal mas sus accesorios.

Los participantes harán los ofrecimientos para mejorar sus posturas y el jefe de la oficina exactora fincara el remate a favor de quien presente la mejor, en este caso la mas alta.

2.6. La subasta.

El articulo 174 del Código Fiscal de la Federación, establece, que salvo las disposiciones expresas en dicho cuerpo normativo, toda enajenación de bienes embargados, se efectuara en subasta pública que se practicara a través de medios electrónicos.

La Subasta pública es la venta de los bienes afectados, por el procedimiento administrativo de ejecución, en la que concurren compradores, realizándose en favor de quien ofrezca mejor precio, esto es la trasmisión de los bienes deberá efectuarse a la persona que ofrezca mayor cantidad.

Pallares refiere que la palabra subasta proviene del latín y significa bajo lanza, pues en Roma las ventas publicas se realizaban al amparo de la lanza, que constituía el símbolo del poder militar y autoridad del estado.[67]

Es importante establecer, que a partir de lo hasta aquí referido, queda claro que el Código Fiscal de la Federación usa como sinónimos la palabra subasta y remate.

De la Garza, citando a Fénech, establece:

"Fénceh, siguiendo a Carnelitti, afirma que el remate "es un solo auto complejo, con unidad de tiempo" y que está integrado "por tres declaraciones de voluntad: en primer lugar, el órgano, o su titular por que la venta, previo anuncio, de los objetos y precio de apertura, al concurrente que ofrezca el precio mas elevado; en segundó término, los asistentes, previa constitución de un depósito que constituye un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas, en la que aceptan la oferta hecha por el órgano, exigiéndose para que sean validas las que sigan a la primera que el importe sea superior al anterior oferente; tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada una de ellas a una condición resolutoria, consistente en que surja otra oferta más

[67] Cfr. Pallares Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, p. 477

elevada, siendo, por tanto, la última la única eficaz; por último una declaración del órgano en virtud de la cual, después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido. La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, siendo la ultima aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el depósito constituido para licitar."[68]

Como lo dispone el articulo 183 del multi referido código tributario federal, la autoridad por medio de su pagina electrónica de subastas, señalaran los periodos para cada remate, las posturas que se recibirán así como la fecha y hora para tal recepción, estableciéndose así los sujetos que podrán concurrir a tal acto de subasta o remate, a este respecto De la Garza señala:

"En la subasta participan como sujetos, por una parte, el jefe de la oficina ejecutora, que es quien dirige el procedimiento con carácter de autoridad, los licitadores o postores, que son aquellas personas interesadas en la adquisición de los bienes, y que pueden actuar en nombre propio o representación de otra persona y que se legitime con un deposito del 10% de la postura legal para participar en la subasta, y por ultimo, los acreedores del deudor embargado, que tengan gravámenes reales a su favor y a quines el CFF (Art. 177) les da derecho para concurrir a la almoneda y hacer las observaciones que estimen del caso."[69]

El ya referido articulo 183, establece que cada subasta tendrá una duración de ocho días, que iniciara a las 12 horas del primer día y concluirá a las 12 horas del ultimo, en este periodo los postores podrán presentar sus posturas e incluso mejorarlas.

Para el caso que 20 minutos antes al vencimiento del plazo establecido, se reciba una postura que mejore las presentadas con anterioridad, el remate no se cerrara conforme al término generalmente establecido, sino que a partir de las 12 horas del día que se trate, la autoridad fiscal, considerara plazos sucesivos de cinco minutos cada uno hasta que la ultima postura no sea mejorada, una vez transcurrido el ultimo de ellos sin que esta hubiese sido mejorada, el remate se tendrá por concluido y se fincara a favor del mejor postor.

El mismo Código Fiscal de la federación señala que para el caso de posturas iguales, siempre que sean las mas altas, se aceptara la primera que se hubiese ofrecido.

La autoridad está obligada a comunicar el resultado del remate, a través de medios electrónicos, a los postores participantes.

Así tenemos que la subasta publica es el procedimiento o escenario, temporal, generalmente de ocho días, como lo dispone el articulo 183 del Código Fiscal de la Federación, que congrega al jefe de la oficina como dirigente, a los postores que a

[68] Fenech, Miguel, op. cit. Citado por De la Garza Sergio Francisco: Op.cit., p. 825
[69] De la Garza Sergio Francisco: Op. Cit., p. 825

está concurren, previo depósito del 10% de su postura legal, y a los acreedores del deudor embargado, en el que se efectúa la venta de bienes, de ahí que está se considere como sinónimo de remate.

El que la subasta sea publica, es con el objeto que la autoridad reciba varias ofertas económicas, en relación con los bienes a rematar, seleccionando así la que mejor le convenga, esto es la mas alta.

2.7. Remate fuera de subasta.

El artículo 192 del Código Fiscal de la Federación, establece dos supuestos en lo que procede, la enajenación de bienes fuera de remate siendo estos los siguientes:

a) El sujeto embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o se adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre y cuando la enajenación cubra el valor que se haya asignado a los bienes.
b) Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o bien de materiales flamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar en lugares apropiados.

Es importante señalar, que antes del fincamiento del remate, no solo se podrá proponer comprador, para que el bien se enajene fuera de remate, sino que incluso el contribuyente embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente, recuperando dicho bien o bienes, en la proporción del pago, tal y como lo dispone el articulo 195 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien por lo que respecta a lo señalado en el inciso b), De la Garza señala:

"Cuando se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, por la obvia razón que la garantía desapareciera antes de cumplirse con todo el procedimiento de subasta pública o se pondría en peligro personas o propiedades ajenas.

La SCJN ha dictado ejecutoria que sostiene que para que el remate no viole la Constitución, es necesario que la autorice la SHCP, y que se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro"[70]

En efecto las hipótesis, plasmadas en la ley que permiten la enajenación de bienes fuera de subasta, son: Aquella en la que el embargado proponga comprador, pudiendo ser el mismo, al efectuar el pago total o parcial del adeudo, siempre y cuando no se hubiese fincado el remate o adjudicado los bienes a favor del fisco así como para aquellos casos en que los bienes sean perecederos o flamables, en virtud que en su manejo se pondrían en peligro tanto dichos bienes como incluso personas o lugares.

[70]De la Garza Sergio Francisco: Op. Cit., p. 829

Tal y como hemos establecido, es posible que la enajenación de bienes embargados, pueda ser efectuado fuera de subasta publica y esto sucede en los casos en que el dueño de los mismos proponga comprador, estos sean perecederos o de manejo peligroso, la autoridad no cuente con lugares adecuados para su almacenamiento o bien a falta de postura legal, en primer almoneda.

2.7.1. Adjudicación de bienes.

Una vez que se ha fincado el remate de los bienes, para el caso de bienes mubles, se llevara acabo lo dispuesto por los artículos 185 del Código Fiscal de la Federación, es decir:

a) Se aplicara el depósito constituido, transcurridos tres días el postor, vía transferencia electrónica de fondos deberá depositar el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura.
b) Cuando el postor cumpla con lo referido en el inciso anterior, se citara al contribuyente, que sufrió el embargo, para que dentro de un término de tres días, entregue la factura o documentación comprobatorio de enajenación de los mismos, documentales que deberán contener los requisitos que la ley de la materia exige, si no lo hiciere, la autoridad los emitirá considerándolo en rebeldía.
c) Junto con la documentación precisada, la autoridad entregara al adquiriente los bienes que le adjudico.
d) El adquiriente en el momento que se le entreguen los bienes adjudicados deberá retirarlos, de lo contrario, deberá pagar almacenaje.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles, fincado el remate, se procederá en los términos preceptuados por el artículo 186 del Código Fiscal de la Federación, dispositivo que establece:

a) Se aplicara el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes al remate el postor a través de transferencia electrónica de fondos el postor entregara el saldo de la postura ofrecida o bien la que resulte de las mejora.
b) Se citara al contribuyente ejecutado, para que en un plazo de diez días otorgue y firme la escritura de venta, si este se negase a ello, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía, quedando aun así el ejecutado a responder por la evicción y vicios ocultos.

Los bienes pasaran a formar propiedad del postor adquirente libres de todo gravamen, y a fin que estos se cancelen, la autoridad ejecutora comunicara al registro público que corresponda, en un plazo que no excederá de quince días.

El legislador por conducto del articulo 188, del referido Código Fiscal de la Federación, establece que la autoridad dispondrá, que se entregue al adquiriente el inmueble, girando las ordenes que se requieran, dentro de las cuales se

contempla la de desocupación, para el caso que este estuviese habitado por el ejecutado o terceros.

Para el caso que los bienes rematados no pudiesen ser entregados de inmediato, al adquiriente, el numeral 186-A del Código Fiscal de la Federación, establece la forma de proceder conforme a lo siguiente:

a) El adquiriente podrá solicitar en un plazo de seis meses, contados a partir de la fecha que hubiese solicitado la entrega de los bines, la devolución del monto pagado, encontrándose obligada la autoridad a efectuar la devolución en un plazo que no podrá ser mayor a dos meses.
b) Si dentro del plazo de dos meses, con el que cuenta la autoridad para efectuar la devolución, fuese posible la entrega de los bines rematados, procederá a ello, en lugar de la cantidad pagada.
c) Transcurrido el plazo de seis meses, sin que el adquiriente hubiese solicitado la devolución del importe pagado por los bienes este causara abandono a favor de la autoridad.
d) Una vez que la autoridad proceda a la devolución de los importes pagados por la adquisición, se dejara sin efectos el remate efectuado, procediendo de nueva cuenta con el procedimiento, siempre y cuando hubiese desaparecido la causa por la cual fue imposible la entrega de los bienes.

No podrán adquirir bienes objetos de remate, los jefes y personal de la oficina ejecutora, por si o interpósita persona, a si como aquel personal dependiente de la autoridad fiscal que haya intervenido en algunas de las fases del procedimiento económico coactivo, el articulo 189 establece la referida prohibición y castiga con nulidad lo actuado y sanción a los infractores.

En las reglas que regulan las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, concretamente en el articulo 190 del Código Fiscal de la Federación, se establece los casos en que el fisco tendrá preferencia para adjudicarse los bienes, los cuales son los siguientes:

a) Si no hubiese postores.
b) A falta de pujas.
c) Para el caso de pujas iguales.

Para el caso que se presentara lo establecido en el inciso a), esto es a falta de postores, el valor del bien o bienes adjudicados a favor de la autoridad, será el del 60% del avalúo.

La formalización de la adjudicación se efectuara una vez que la autoridad firme el acta correspondiente, si el bien se tratase de un bien inmueble, tal acta tendrá el

carácter de escritura pública, por lo que tendrá efectos para la inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

Los ingreso obtenidos en tales tipos de adjudicación, a favor de la autoridad fiscal, se determinaran disminuyendo las cantidades por concepto de gastos de administración, mantenimiento, extraordinarios, si resultase un excedente este se devolverá al ejecutor y en caso contrario, es decir saldo a cargo del deudor este se registrara en una cuenta de créditos incobrables.

Hemos expuesto la adjudicación de bienes, que han sido afectados por el procedimiento administrativo de ejecución, de acuerdo con lo regulados por cada uno de los artículos referidos del Código Fiscal de la Federación, aunado a ello es importante precisar que debe entenderse por adjudicación para ello transcribimos los señalado por Elena Pérez Duarte:

"La palabra adjudicación proviene del latín adjudicatio-onis, acción y efecto de adjudicar, derivada de ad. a y judicare, juzgar declarar que una cosa corresponde a una persona, o conferírsela en satisfacción de un derecho o apropiarse de alguna cosa. La adjudicación se refiere al acto por medio del cual una autoridad competente atribuye o reconoce a una persona el derecho de gozar de un bien patrimonial."[71]

El producto obtenido por la eneja nación de bienes se aplicara al crédito fiscal adeudado, Carrasco Iriarte ha este respecto menciona:

"El producto obtenido del remate de los bienes embargados se aplicará a cubrir el crédito fiscal. Si son varios créditos, la aplicación se hará empezando por el mas antiguo y en el orden que establece el art 20 del CFF, como sigue:

- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- Indemnización de 20% por cheques no cubiertos a su presentación.
- Crédito Principal"

El procedimiento administrativo de ejecución, concluye una vez efectuado el remate de bienes, aplicando el producto obtenido o valuado al crédito o créditos adeudados, la autoridad en todo momento deberá conducirse estrictamente conforme a lo regulado por la ley, correlativamente el gobernado podrá instaurar en cualquier momento, cuando considera que el proceder de la ejecutora no se ha efectuado conforme a derecho, los medios de defensa procedentes, tal y como mas adelante quedara establecido.

[71] Pérez Duarte, A. Elena, Diccionario Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 5ª ed. Porrúa, México, 1992, p. 104.

Capitulo III.
Irregularidades en el PAE y su impugnación vía Recurso de revocación.

3.1. Procedencia del recurso de revocación.

El código Fiscal de la Federación, contempla en su, sección primera, capitulo I, del Titulo V,[72] una fase oficiosa que se activa a partir de la interposición de un recurso administrativo, por parte de los particulares en contra de actos de autoridad que consideren son ilegales, este es denominado por el cuerpo normativo precisado como recurso de revocación , mismo que será analizado en el presente capitulo

Conviene ante todo, establecer que debe entenderse por recurso:

Cipriano Gomez Lara señala:

"Todo recurso, es en realidad, un medio de impugnación, contrariamente existen medios de impugnación que no son recursos. Esto significa pues, que el medio de impugnación es el genero y el recurso es la especie. El recurso técnicamente, es un medio de impugnación intraprocesal y se da dentro del mismo proceso ya sea como un reexamen parcial de ciertas cuestiones o como una segunda etapa del mismo proceso. Por el contrario pueden existir medios de impugnación extra o meta procésales, entendido esto en el sentido que no están dentro del proceso primario, ni forman parte de el, se trata de un proceso especifico impugnativo por cuyo medio se combate una resolución definitiva dictada en un anterior y distinto proceso"[73]

Para Pugliese la posibilidad de un recurso significa una protección adecuada en favor del contribuyente, pues a partir de este es posible obtener una determinación distinta de la medida de su obligación tributaria.[74]

Por su parte el maestro Armienta Calderón, conceptúa el recurso como un medio de impugnación que la ley ha concedido a las partes o a los terceros que gozan de legitimación procesal para obtener la revisión de las resoluciones del órgano jurisdiccional y en su caso, su modificación o revocación.[75]

A partir de la cita de los autores anteriores, queda en claro que el recurso de revocación es aquel medio de defensa o impugnación, contemplado por la ley a favor de los particulares en contra de actos administrativos, que puede interponerse ante la misma autoridad que los emitió a efecto que esta los

[72] Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2009

[73] Gómez Lara, Cipriano, Teoría General del Proceso, Oxford, México 2002, p.299
[74] Cfr. Pugliese, M. O.P. Cit. p.p. 206-208
[75] Armienta Calderón, Gonzalo M. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano, Textos Universitarios S.A., México 1977, p.301.

reexamine para en todo caso proceda a su anulación o modificación, incluso, por supuesto, que también podrá confirmarlos.

A mayor abundamiento a lo aquí expuesto se cita a Rodríguez Lobato quien señala:

"Sin embargo, recurso y proceso no son idénticos y consideramos que la diferencia esencial consiste en que en el recurso administrativo la relación procedimental es lineal, en tanto que en el proceso es triangular, ósea en el recurso administrativo la administración es juez y parte y está en uno de los extremos y el particular se encuentra en el otro extremo como la otra parte; en cambio en el proceso encontramos en la autoridad en un punto y en igualdad de circunstancias que el particular, que se encuentra en otro punto y como vínculo común, en un tercer punto, está la autoridad jurisdiccional, ante quien se somete, para su decisión, la controversia que existe entre la administración y el administrado"[76]

Así, podemos afirmar que el recurso es un medio de defensa administrativo, en favor del particular, mediante el cual se combaten actos y que se presenta ante la misma autoridad que los emitió, de ahí que Rodríguez Lobato, señale que la autoridad es juez y parte, considerando por ende la estructura de este como lineal, al encontrase en un extremo la autoridad que emite el acto y en el otro el particular que lo sufre, a diferencia de un proceso judicial en el cual interviene un juez. Pues bien, como ya lo hemos señalado, el recurso administrativo contemplado por el Código Fiscal de la Federación, se denomina recurso de revocación.

Una vez que hemos efectuado los anteriores señalamientos, se exponen los casos en que procede la instauración del recurso de revocación, para ello procedemos a transcribir el articulo 117 del Código Fiscal de la Federación

"Artículo 117.- El recurso de revocación procederá contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

[76] Rodríguez Lobato, Raúl, O.P. Cit, p.p. 252-253

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código."

Tal y como lo prescribe el invocado precepto normativo, el recurso de revocación procede en contra de resoluciones definitivas y determinados actos, mismos que se señalan en este, que el particular considere le cusan perjuicio, por haber sido emitidos en contravención a las disposiciones de ley.

Ahora bien ¿que debe entenderse por resoluciones definitivas?, el mismo articulo en comento en su fracción I, establece que son aquellas que: Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen las cantidades que sean procedentes en términos de ley y aquellas que dicten las autoridades aduanera.

Por su parte el maestro Margain al referirse a las resoluciones que son factibles de ser impugnada en la vía administrativa señala:

"Las características que debe reunir dicha resolución: Que sea definitiva; que sea personal y concreta; que cause un agravio, que conste por escrito, excepción hecha de la derivada de una negativa ficta"[77].

Concatenando lo señalado por e articulo 117 del Código Fiscal de la Federación con lo expuesto por el maestro Margain, se puede establecer cuando una resolución administrativa es definitiva y por ende procede la interposición del recurso administrativo. Es decir si mediante determinada resolución se determinan contribuciones, sus accesorios o aprovechamientos, o bien se niegan cantidades que procedan conforme a la ley, dicten las autoridades aduaneras, estas sean, personales, causen agravio y consten por escrito, contra esa procederá el recurso de revocación.

El citado articulo 117, del Código Fiscal de la Federación, en su fracción II establece que el recurso de revocación procede también en contra de actos administrativos siendo estos: Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos son improcedentes, cuando se dicten en el procedimiento administrativo

[77] Margain Manautou, Emilio, O.P. Cit. p.p. 175-176

de ejecución, afecten en interés jurídico de terceros y determinen el valor de los bienes embargados.

Conviene precisar que el maestro Margain ha definido el acto como a continuación se señala:

"El acto administrativo es aquel mediante el cual la autoridad administrativa ejerce, de manera particular o general, las facultades que los ordenamientos le otorgan para satisfacer las atribuciones de que está investida su unidad administrativa y puede exigir su cumplimiento"[78]

Luego entonces podemos concluir que el recuso de revocación procede en contra de aquellos actos administrativos, que en el ejercicio de sus facultades, son emitidos por la autoridad para el cumplimiento de lo establecido por los ordenamientos fiscales, siempre y cuando estos actos estén relacionados con el cobro de créditos fiscales, diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, afectación del interés jurídico de terceros y con el valor de bienes embargados.

A manera de acotar este punto, establecemos que el recurso administrativo contemplado en el Código Fiscal de la Federación, se denomina recurso de revocación, mediante el cual se pueden combatir resoluciones definitivas y actos administrativos, estos últimos involucrados con el cobro de créditos fiscales, diligencias del procedimiento económico coactivo, valor de bienes embargados o aquellos que afecten a terceros.

En la ventilación de tal recurso solo interviene el particular afectado por la resolución o acto administrativo y la autoridad que lo emitió, siendo está la que decide si los argumentos de defensa planteados son procedentes para la modificación o revocación de tal resolución y acto, de ahí que este medio de defensa pierda interés por parte de los particulares para su promoción, pues como es la misma autoridad quien resuelve la controversia en cuestión, está frecuentemente favorece a sus intereses, es decir no se da la imparcialidad.

[78] Margain Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano, Porrúa, S.A., México 1994, p. 79.

3.1.2. Naturaleza jurídica del recurso administrativo.

Una vez que hemos expuesto los casos en los que procede el recurso de revocación es necesario precisar los requisitos de ley, que deberán cumplirse para su promoción por lo que transcribo a continuación lo dispuesto por los artículos 121, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 121.- El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

El escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá como oficina de correos a las oficinas postales del Servicio Postal Mexicano y aquéllas que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

Artículo 122.- El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

I. La resolución o el acto que se impugna.

II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código.

Artículo 123.- El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

El maestro Rodríguez Lobato, al referirse a la naturaleza jurídica del recurso de revocación precisa:

"… cuando se agota un recurso administrativo el interesado deberá formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes, ya que el recurso administrativo es una autentica oportunidad de pedir justicia y lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la administración…."[79]

Al respecto Antonio carrillo Flores señala:

"Para que el recurso administrativo exista se requiere que el derecho objetivo establezca la posibilidad que un particular o excepcionalmente una autoridad, hipótesis que no vamos ha estudiar porque ahora no interesa, impugne ante autoridad administrativa una decisión, con el derecho de que la autoridad a quien se dirige, emita una nueva resolución administrativa sobre el fondo del asunto examinado solo la legalidad del a primera o también su oportunidad, según su orbita de facultades que la autoridad de revisión, otorgue el derecho positivo"[80]

De lo antes señalado, se concluye que el recurso administrativo constituye una verdadera instancia de defensa a favor de los particulares en contra de actos o resoluciones emitidas por la autoridad fiscal, en el que deberán demostrar la ilegalidad de dicho acto o resolución, exhibiendo para ello las pruebas que así lo acrediten, además que tal recurso se integra de los siguientes elementos:

1. El recurso deberá estar establecido en la ley.
2. El trámite de recurso administrativo deberá efectuarse ante la autoridad competente.
3. Deberá existir una resolución definitiva o acto, notificado por escrito, que lesione los intereses del promoverte del recurso.

Las promociones que se presenten, involucradas con el recurso de revocación, deberán ser presentadas por escrito, contener la firma o huella digital del promoverte, nombre o bien denominación social, domicilio fiscal, registro federal de contribuyentes, la autoridad a las que se dirigen, la pretensión y el nombre de la persona o personas autorizadas.

Ahora bien para el caso que en la promoción no se precisen agravios, no se señale el acto o resolución que se impugna o no se ofrezcan pruebas, la autoridad requerirá al promoverte para que en el plazo de cinco días cumpla con tales requisitos, sino lo hiciera la autoridad procederá conforme lo siguiente:

a) Para el caso de no expresar los agravios se desechara el recurso.

[79] Rodríguez Lobato, Raúl: Op. Cit., p. 253
[80] Carrillo Flores, Antonio: La justicia Federal y la Administración Pública, Porrúa, México, 1973, p.108.

b) Sino se señala la resolución o acto impugnado el ocurso se tendrá por no presentado.
c) Si no se ofrecen pruebas, el promoverte perderá el derecho de hacerlo.

La representación de las personas físicas y morales para la promoción del recurso de revocación deberá acreditarse mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos, previa ratificación de la firma del otorgante y los testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, tal y como lo señala el articulo 19 del Código Fiscal de la Federación. En el mismo escrito se podrá señalar el nombre de personas autorizadas para recibir notificaciones.

El escrito de interposición del recurso de revocación deberá presentarse ante la autoridad fiscal dentro de los 45 días hábiles siguientes en que se hubiese notificado al particular o este tenga conocimiento de la resolución o acto que se impugna.

Antes de acotar el tema es menester transcribir el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación que señala:

Artículo 132.- La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. Asimismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo.

A partir del artículo invocado se pone de manifiesto, de nueva cuenta, la naturaleza jurídica del recurso de revocación, al precisar que la resolución de este se fundara en derecho, examinado para ello los agravios hechos valer por el recurrente.

El recurso de revocación constituye un medio de defensa, que representa una instancia, al alcance de los particulares, que podrá promover cuando este se vea afectado por una resolución o acto emitido por las autoridades.

Es decir, al constituir el recurso de revocación una instancia, al agotarse este pude incidir en las defensas que contra su resolución se presentaran, por ejemplo sino se ofrecieran pruebas no se podrán ofrecer en medios de defensa de alzada, llámese juicio de nulidad o amparo, de ahí el cuidado que se deberá observar una vez que se ha optado por su promoción.

3.2. Interposición optativa del recurso antes de acudir al TFJFA.

En el Código Fiscal de la Federación, se precisa que será optativa la interposición del recurso de revocación antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, son los artículos 120 y 125 del citado ordenamiento los que señalan la no obligatoriedad del recurso administrativo al establecer:

Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

Artículo 125.- El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía.

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo.

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

A este respecto, conviene citar a Gustavo Sánchez quien precisa:

"Por otra parte, un sector de los practicantes del Derecho Procesal Administrativo y Fiscal señala que si bien es cierto que la autoridad tributaria se erige en Juez y parte en la substanciación de un recurso en materia fiscal, no necesariamente actúa de forma uniforme y de manera parcial y proteccionista de sus intereses razón por la cual si es conveniente optar por la interposición del recurso"[81]

Con base en lo aquí expuesto establecemos, que el legislador ha dejado en el particular, la decisión de promover recurso de revocación o bien juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en contra de resoluciones o actos que considera no cumplen con los requisitos de legalidad. Es decir no será necesario agotar previamente el recurso de revocación antes de acudir a un proceso contencioso administrativo.

Como ya lo hemos precisado, el recurso de revocación es una instancia lineal en donde solo interviene el particular o promoverte afectado y la autoridad que emite el acto de molestia, misma que funge como juez y parte, por lo que en un determinado momento podría no ser imparcial, de ahí nuestro desacuerdo, con lo expuesto por el jurista Gustavo Sánchez Soto en cuanto a la conveniencia de agotar tal instancia. Conviene citar a este respecto la postura de Fix-Zamudio, en pro de la cual nos inclinamos:

"Además, en nuestro medio las autoridades administrativas no han comprendido el beneficio de los recursos administrativos para la misma administración… por lo que un gran porcentaje de las resoluciones que se pronuncian se limitan a confirmar en sus términos el actos o resolución impugnados pues ….. se consideran Obligados a defender de manera indiscriminada a la administración a la que pertenecen através de un criterio de lealtad muy mal entendida si se considera que la administración no constituye una entidad transpersonal y que el fin ultimo de todas las disposiciones jurídicas se dirige o debe dirigirse hacia la tutela de la persona humana, en su dimensión individual y social".[82]

No obstante el particular ha optado por la interposición del recurso de revocación, si la resolución acaecida a este no satisface sus pretensiones podrá instaurar en su contra demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, solo que en este supuesto e instancia, que se considera de alzada, se deberás ser cauteloso, pues algunas Salas han sostenido el criterio que la defensa en contra del acto reclamado deberá ser en los mismos términos expuestos ante la autoridad resolutota del recurso, es decir no admiten pruebas que no hayan sido ofrecidas ante tal autoridad y el planteamiento de agravios novedosos, procediendo a juzgar los actos reclamados con los mismos elementos que tubo a su alcance la autoridad administrativa para dictar la resolución

[81] Sánchez Soto, Gustavo: Como interponer el recurso de revocación correctamente, Prontuario de actualización Fiscal, México 1998, No. 219. p.40

[82] Felix-Zamudio, Héctor: Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano, El Colegio Nacional, México 1983. p. 48

correspondiente, situación con la que por supuesto no estamos de acuerdo pues el articulo 1 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo señala en su segundo párrafo:

" Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo, no satisfaga el interés jurídico del recurrente, y éste la controvierta en el juicio contencioso administrativo federal, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continua afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso"[83]

Es decir cuando se combata ante el tribunal referido alguna resolución recaída a un recurso administrativo, el particular, que activa el procedimiento contencioso administrativo, podrá en hacer valer nuevos agravios, eso es conceptos de impugnación que incluso no haya plantead en el recurso de revocación.

A hora bien tal y como lo dispone el articulo 125 del Código Fiscal de la Federación, citado, una vez que el particular ha optado por la interposición ya sea del recurso administrativo o del juicio de nulidad en contra de determinado acto, si decidiera impugnar también sus consecuencias o antecedentes, deberá elegir la misma vía. Esto es si un determinado particular ha decidido interponer recurso de revocación en contra de el fincamiento de un crédito fiscal, encontrándose este pendiente de resolución, y pretende impugnar las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, involucradas con el mismo, lo procedente es también la promoción del recurso de revocación por representar este la misma vía en que se impugno su antecedente.

Para el caso que una resolución acaecida a un recurso, se hubiese impugnado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sus actos consecuentes o antecedentes se combatirán ante la sala que conoce de dicha resolución, ello con el fin de evitar sentencias contradictorias.

3.3. Autoridad competente para conocer el recurso

Es el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, establece ante que autoridad deberá presentarse el escrito del recurso de revocación, párrafo que se transcribe a continuación:

Artículo 121.- El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

Es importante señala que deberá entenderse por autoridad a este respecto Rafael de Piña señala:

[83] Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Editorial ISEF, México 2009.

"Autoridad es la potestad legalmente conferida y recibida para ejercer una función publica, para dictar al efecto resoluciones cuya obediencia es indeclinable bajo la amenaza de una sanción y la posibilidad legal de su ejecución forzosa en caso de ser necesario. Se denomina autoridad también a la persona u organismo que ejerce dicha potestad".[84]

Concatenando lo señalado por el dispositivo jurídico referido y por el maestro Rafael de Piña, se establece que el recurso administrativo, en este caso el de revocación, deberá interponerse ante la autoridad, competente en razón del domicilio del contribuyente o bien ante la que emitió y ejecuto el acto impugnado.

Para dejar en claro está cuestión que ha simple vista pareciera sencilla, se expone el siguiente ejemplo: Supóngase que el domicilio de un contribuyente se encuentra dentro de la circunscripción territorial que corresponde a la Administración Local de Recaudación de Oriente, no obstante este es notificado de una resolución definitiva emitida por la Administración Local de Recaudación del Sur, el recurso de revocación, para el caso que el contribuyente notificado decidiese impugnar, podrá presentarlo bien, ante la autoridad que le corresponda por razones de su domicilio sea la competente, en este caso la Administración Local de Recaudación de Oriente o bien anta la responsable, esto es la que emitió el acto impugnado, en este caso la Administración Local de Recaudación de del Sur.

A hora bien, una vez que se ha establecido ante que autoridades podrá presentarse el recurso de revocación, es importante señalar que las receptoras no siempre son las que lo resuelven, pues tal facultad o competencia esta reservada a otra en particular.

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 22, fracción IX, establece como competencia de la Administración General Jurídica, la de resolver el recurso de administración al señalar:

"Artículo 22.- Compete a la Administración General Jurídica:

IX. Resolver Los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria que no tenga conferida de manera expresa dicha facultad, o de autoridades fiscales de las entidades federativas en cumplimiento de convenios de coordinación fiscal, así como el recurso de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal"[85]

Involucrando el precepto transcrito y el ejemplo citado podemos dar cuenta de lo siguiente: El recurso de revocación será resuelto por una de las oficinas que corresponda a la Administración General Jurídica, por crecer de tal facultad, resolutora, cualesquiera de las unidades de la Administración General de Recaudación. Es decir el recurso será estudiado y resuelto por una autoridad distinta a la que emitió el acto, desnaturalizándose así uno de los principales objetivos del recurso administrativo, que es precisamente el que la autoridad de

[84] De Piña Vara, Rafael: op. cit. p. 117.
[85] Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de octubre del 2007.

cuenta de sus errores, permitiéndosele así una depuración jurídica en la emisión de sus resoluciones y actos, no olvidemos lo que debe entenderse por recurso administrativo, para ello y este momento es oportuno citar a González Pérez, quien señala que mediante el recurso administrativo se da la oportunidad a la autoridad para corregir sus errores en la emisión de resoluciones o actos, estableciéndose así la oportunidad de la depuración jurídica de su actividad[86]

En efecto, Administración General de Recaudación y la Administración General Jurídica, en términos amplios o generales son una misma autoridad, al depender amabas del Servicio de Administración Tributaria, pero en términos estrictos, estas son diferentes, pues incluso las facultades entre una y otras son distintas, de ahí que si la primera emite actos ilegales, será muy difícil que de cuenta de sus errores y busque su depuración o corrección, mediante la interposición del recurso de revocación presentado por el particular afectado, ya que en realidad es otra la que conoce y resuelve, en este caso la mencionada Administración General Jurídica.

Concluyendo, bien es cierto que el Código Fiscal de la Federación señala, que el recurso de revocación podrá interponerse ante la autoridad competente por razones del domicilio del contribuyente o bien ante aquella que hubiese emitido el acto que se impugna, pero no establece que estas sean las que tienen que resolverlo, de ahí que sea, en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, en el que se especifique quien es la autoridad con facultades resolutoras, que no siempre es la que emite las resoluciones o actos de molestia, de ahí que el recurso pierda su característica de auto control jurisdiccional, de ahí la importancia que el legislador considere otorgar facultades de resolución, a las emisores de las resoluciones o actos mas que de solo de mera recepción.

3.4. Requisitos del recurso y casos de improcedencia.

Es a partir de la lectura de los artículos 122 y 123, del Código Fiscal de la Federación que podemos dar cuenta los requisitos que deberán cumplirse para la presentación del recurso de revocación mismos que son los siguientes:

1.- Presentarlo por escrito, dicho escrito deberá contener:

a) El nombre o denominación social del promovente así como su domicilio fiscal y registro federal de contribuyentes.
b) Especificar la autoridad a la que se dirige y el objeto de le promoción.
c) La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
d) La resolución o acto que se impugna.
e) Los agravios que cause la resolución o bien el acto que se impugna.
f) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

[86] Cfr. González Pérez Jesús: Manual de Procedimiento Administrativo, Civitas, Madrid, 2000, p.536.

Si el promovente no cumpliera con los requisitos antes citados la autoridad lo prevendrá para que cumpla con lo omitido, en un plazo de cinco días, si no diera cumplimiento se desechara el recurso interpuesto, salvo tratándose en la omiso del acto impugnado o en la narración de los hechos, pues en el primer caso el recurso se tendrá por no presentado y en el segundo se perderá el derecho a precisarlos.

2.- El escrito de interposición deberá acompañarse de:

a) El documento con el que se acredite la personalidad cuando se promueva en nombre de otro.
b) El documento en el que conste el acto impugnado.
c) Las constancias de notificación del acto impugnado, excepto cuando el contribuyente manifieste bajo protesta de decir verdad que estas no obran en su poder, o bien por que la notificación se efectuó mediante correo certificado.
d) Las pruebas documentales que fresca y en su caso el dictamen pericial.

Para el caso que el promovente no cumpliese con alguno de los requisitos a los que nos hemos referido, la autoridad lo prevendrá para que cumpla con tal omisión en un plazo de cinco días, sino este no diera cumplimiento a la prevención la autoridad desechara el recurso, lo tendrá por no interpuesto, si la omisión hubiese consistido en la señalización del acto impugnado

En este caso si el promovente no exhibiera alguna de las documentales o prueba referidas la autoridad lo prevendrá para que cumpla con lo omitido, en un plazo de cinco días, si no diera cumplimiento el recurso se tendrá por no presentado, salvo cuando la omisión consista en el ofrecimiento de pruebas pues para este caso estas se tendrán por no ofrecidas.

Por lo que respecta a la improcedencia del recurso el legislador, ha establecido los casos en los que procede la interposición del recurso de revocación, pero también ha establecido los casos en que tal vía es improcedente, tales supuestos de improcedencia se plasman el articulo 124 del Código Fiscal de la Federación mismo que se transcribe a continuación:

"Artículo 124.- Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del Artículo 129 de este Código.

VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

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

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

A mayor abundamiento y haciendo énfasis no procede el recurso de revocación tratándose de resoluciones o actos que no afecten el interés jurídico del recurrente, cuando estas se hubiesen dictado en un recurso administrativo o en cumplimiento de estas, cuando hayan sido sujetos a la decisión del Tribunal federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que se hubiesen consentido, que sean conexos a otro que se hubiese impugnado por medio de algún recurso o de defensa diferente, cuando no se amplié el recurso o bien en esta no se expresen agravios, en el caso que sean revocados por la propia autoridad, que hayan sido dictados por la autoridad en un procedimiento de resolución de controversias, fijado en un tratado para evitar la doble tributación, así tampoco procederá recurso alguno contra actos que pretendan hacer efectivas fianzas otorgadas como garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros Luis Rail Díaz al referirse a cada uno de los supuestos referidos establece:

1.- Que no afecten el interés jurídico del recurrente: Solo se afectara el interés jurídico si el acto o resolución impone una carga o pretende eliminar un derecho adquirido por el contribuyente.

2.- Que sean resoluciones dictadas en un recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias: Esto es si la autoridad ya resolvió un asunto, el mismo solo podrá ser revisado por una autoridad superior y no por la misma autoridad u otra de menor jerarquía. De esta manera se respeta el principio de cosa juzgada evitándose así atender dos o mas veces una resolución ya fallada con anterioridad, pues de lo contrario nunca se terminaría de resolver un caso en concreto.

3.- Que haya sido sujeto a la decisión del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa: Con ello no se permite la impugnación simultanea de un asunto en dos vías diferentes a fin de evitar fallos que pudiesen ser contradictorios.

4.- Que se haya consentido: Es decir que no se hubiese presentado el recurso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que se notifica una resolución o acto administrativo a determinado particular.

5.- Que sea conexo a otro que hubiese sido impugnado por medio de un recurso o defensa diferente: A este respecto una acto es conexo, cuando existen actos similares en el que las partes son las mismas y se invocan idénticos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se combatan varias partes del mismo, o bien tratándose de actos que sena antecedentes o consecuencias de otros, lo que el legislador quiere evitar con el supuesto en cuestión, es que se emitan criterios que san contradictorios, tales como declarar la nulidad del acto antecedente y la validez del consecuente.

6.- En caso que no se amplié el medio de defensa o en esta no se especifique agravios: Ello aplica cuando el promovente del recurso alegue que el acto combatido no ha sido notificado y la autoridad se lo de a conocer y este no amplié el recurso o presente argumentos de defensa en contra de tal acto o bien su notificación.

7.- En los casos en que el acto sea revocado por la propia autoridad: En este caso queda sin materia el recurso, por lo que no se puede emitir resolución alguna.

8.- Que hayan sido dictados por la autoridad en un procedimiento de resolución de controversias, fijado en un tratado para evitar la doble imposición: En este caso lo que se trata de evitar es un sin fin de procedimientos de defensa en virtud que todo asunto controversial debe tener una resolución.

9.- Actos de autoridad que pretendan hacer efectivas fianza otorgadas como garantía del interés fiscal a cargo de terceros: Es improcedente el recurso administrativo a este respecto pues contra estos casos procede el juicio contencioso adminsitrativo[87]

En este sentido el articulo 124 del Código Fiscal de la Federación antes invocado, por los motivos expuestos, es el que señala de manera especifica los casos en los que es improcedente el recurso de revocación, es decir fuera de estos tal recurso podrá ser interponerse si así lo deciden los particulares, que se sientan afectados por la emisión de una resolución o acto fiscal.

Es importante establecer que además de las cusas de improcedencia del recurso de revocación existen otras que llevan al sobreseimiento de la instancia mismas que señala el articulo 124-A del Código Fiscal de la Federación, que infine a la letra dispone:

[87] Díaz González, Raul: Medios de Defensa Fiscal, Sistema de información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., México, 1999, p.p. 9-12.

"Artículo 124-A.- Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

I.- Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II.- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.

III.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada."

Como se puede apreciar el sobreseimiento opera cuando el promovente se desista del recurso interpuesto, es decir cundo este informe a la autoridad que conoce su intención de no continuar con este, la segunda posibilidad para decretar sobreseimiento, según lo indica el articulo transcrito, es cuando se presente alguna de las hipótesis de improcedencia a que se refiere el articulo 124 del Código Fiscal de la Federación y a las cuales ya nos hemos referido, la tercera hipótesis se presenta cuando se acredita que en realidad el acto que se impugna es inexistente, esto es que no ha nacido a la vida jurídica y por ultima la cuarta posibilidad de sobreseimiento se presenta cuando los efectos de la resolución o el acto hayan cesado, esto es cuando un determinado acto nace a la vida jurídica, pero en determinado momento este o sus consecuencias llegan a su fin, ya sea por su desaparición o bien por su consumación que no permite reparación.

Rafal de Piña define el sobreseimiento como

"Acto en virtud del cual una autoridad judicial o administrativa da por terminado un proceso (civil o penal) o un expediente gubernativo con anterioridad al momento en que deba considerarse cerrado el ciclo de las actividades correspondientes al procedimiento de que se trate.

En el proceso penal el auto de sobreseimiento produce los mismos efectos que la sentencia absolutoria." [88]

En efecto el sobreseimiento es la conclusión que la autoridad efectúa del trámite del recurso de revocación sin llegar al fondo del asunto por actualizase alguna de las hipótesis que la ley prevé.

A manera de conclusión señalamos que la diferencia entre improcedencia y sobreseimiento estriba en el hecho que el primero surge en el momento en que lo decreta la autoridad en tanto que para el segundo no hace falta el pronunciamiento de esta por estar concretamente señalado en la ley, pues el sobreseimiento se presenta

[88] De Piña Vara, Rafael. O.P. cit, p. 458

una vez que ha nacido el recurso de revocación a contra de la improcedencia que evita por completo el nacimiento de este.

3.5. Recurso de revocación en contra de las diligencias del PAE.

La interposición del recurso de revocación en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución tiene su fundamento en el artículo 117, fracción II del Código Fiscal de la Federación, al establecer:

Que el recurso de revocación es procedente contra los actos de autoridades federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales cuando el contribuyente alegue que este se ha extinguido o bien que el monto real es inferior al exigido.
b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se argumento que estos no de han emitido conforme a la ley.
c) Afecten el interés jurídico de terceros, cuando en las diligencias se llegasen a trabar embargo de bienes propiedad de dichos terceros.
d) Determinen el valor de bienes embargados

Como se puede apreciar, es la fracción II, del mencionado articulo 117, del Código Fiscal de la Federación, la que establece, a través de una serie de hipótesis, la procedencia del recurso administrativo en contra de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, por lo que si un determinado contribuyente, se ve afectado por diligencias del procedimiento económico coactivo, ya sea por que la cantidad que se exige se hubiera extinguido, sea mayor a la realmente adeudada, este inconforme con el valor del avaluó de bienes embargados, o estas se emitan en contravención a las disposiciones legales tendrá expedita la vía para interponer tal recurso, esto es el de revocación. Conviene señalar que no solo el contribuyente afectado por diligencias del procedimiento administrativo de ejecución podrá instaurar el recurso, sino que incluso un tercero que reclame ser propietario de bienes afectados en dicho proceso.

A hora bien ¿En que término deberá interponerse el recurso en contra de diligencias del procedimiento económico coactivo?. La regla general se establece en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación que señala que el recurso de revocación deberá interponerse dentro de los 45 días, contados a partir de que surta efectos la notificación de que se trate, no obstante hay excepciones al término antes señalado, mismas que se contienen en el artículo 175, del citado ordenamiento, el cual establece:

Artículo 175.- La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el Reglamento de este Código y en los demás casos, la que fijen de común

acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso d) del artículo 117 de este Código, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación a que se refiere el párrafo anterior, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme al primer párrafo de este Artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.

En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

Hacemos el énfasis, por considerarlo necesario, que en términos generales, el recurso de revocación deberá interponerse dentro de 45 días contados a partir de cuando surta efectos la notificación del acto de molestia, salvo tratándose de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución en el que se manifieste inconformidad con el avaluó de bienes embargados, pues en tal caso este deberá promoverse dentro de los diez días siguientes a aquel en que hubiese surtido efecto la notificación de tal avaluó, pues de lo contrario el contribuyente o tercero perjudicado se entenderán conformes con tal.

A este respecto del plazo que deberá interponerse el recurso de revocación no podemos dejar de mencionar lo dispuesto por el articulo 127 del Código Fiscal de la Federación, dispositivo controvertido al que le hemos dedicado un punto a parte en el presente capitulo y que es parte medular en este trabajo, mismo que establece el momento en que se interpondrá el recurso de revocación en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución que se alegue no se ajustaron a la ley, al señalar:

Artículo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieren lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratare de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

El citado precepto establece que cuando se interponga el recurso de revocación en contra de diligencias del procedimiento económico coactivo esto es, requerimiento de pago, embargo, intervención o remate, este solo podrá interponerse solo hasta el momento de publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes a dicha publicación, salvo tratándose de bienes inembargables a los que se refiere el articulo 157 del Código Fiscal de la Federación, pues solo en tal supuesto es factible la interposición del citado recurso a partir del día hábil siguiente al que surta efectos el requerimiento de pago.

Concluyendo, de acuerdo con lo establecido por los artículos aquí referidos, es factible la interposición del recurso de revocación en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, el inconveniente es el momento hasta el cual ello se permite, que es hasta la publicación de la convocatoria de remate o bien dentro de los diez días siguientes a dicha publicación, salvo tratándose de inconformidad en relación con el avaluó de bienes o por la afectación de aquellos considerados como inembargables, en cuyo caso el recurso podrá interponerse dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación del avaluó, o al siguiente en que surta efectos el requerimiento de pago, respectivamente.

Salvo las excepciones antes apuntadas, el hecho de que el recurso de revocación pueda interponerse, en contra de diligencias del procedimiento económico coactivo, solo hasta el momento de la publicación de remate o dentro de los diez días siguientes a esta, coloca al contribuyente en riesgo de ser privado de sus bienes mediante la extracción, de ahí que la promoción de dicho recurso sea descartada por el contribuyente optando este por la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en virtud de la opción que establece el articulo 120 del Código Fiscal de la Federación, como se abordara mas adelante.

Solo resta señalar que para el caso de querer hacer valer violaciones cometidas por la autoridad en cualquier fase o etapa del procedimiento administrativo de ejecución, lo recomendable, dado lo dispuesto por el citado articulo 127 del Código Fiscal de la Federación, es la promoción de demanda de nulidad ante el ya referido

Tribunal federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues ante tal instancia no esta limitado el momento de defensa como sucede en el recurso administrativo, como se explica en el punto y capitulo siguiente.

3.6. El articulo 127 del Código Fiscal de la Federación.

El articulo 127 del Código Fiscal de la Federación a partir de la reforma del 28 de junio del 2006, ha representado una verdadera polémica que se ha dirimido entre los particulares y autoridades fiscales ante los tribunales competentes, pues tal dispositivo establece el momento en que deberá presentarse el recurso de revocación en contra de actos del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que estos no se han emitido conforme a derecho, no obstante las mismas autoridades le han pretendido dar otro alcance, pues para estas dicho numeral establece también el momento en que deberá presentarse el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en contra de tales actos, situación que se analizara en el capitulo siguiente, por lo pronto en este punto trataremos lo que concierne de este precepto en relación con el recurso de revocación.

Conviene transcribir el texto correspondiente al primer párrafo del citado artículo 127 del Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente hasta el 28 de junio del 2006:

"Articulo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga por que el procedimiento administrativo no se ajusto a la ley, las violaciones cometidas antes de la convocatoria de remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se tare de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de los previstos por el articulo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del días siguiente al de la diligencia de embargo"[89]

Del entonces vigente texto se advertía, aparentemente, que el recurso de revocación, en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, que se alegara, por parte del afectado, no se hubieren emitidas conforme a derecho, podría interponerse en cualquier tiempo, hasta antes de la publicación de la convocatoria de remate en primer almoneda.

La promoción del recurso de revocación en contra de las diligencias del procedimiento económico coactivo, en cualquier tiempo y hasta antes de la convocatoria de remate en primer almoneda, como lo previa la disposición vigente hasta el 28 de junio del 2006, fue avalado incluso por la Poder Judicial de la

[89] Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2006

Federación mediante la emisión de una serie de criterios, de los cuales citamos algunos a continuación:

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Mayo de 2007
Tesis: I.5o.A.64 A
Página: 2200

RECURSO DE REVOCACIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PROCEDE CONTRA EL REQUERIMIENTO DE PAGO Y/O DILIGENCIA DE EMBARGO, CUANDO SE INTERPONE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, ANTES DE LA PUBLICACIÓN DE LA CONVOCATORIA EN PRIMERA ALMONEDA.
Del artículo 121 del Código Fiscal de la Federación se advierte que, por regla general, el plazo para interponer el recurso de revocación es de cuarenta y cinco días, contados a partir del siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación del acto impugnado; sin embargo, dicha regla admite como excepción la prevista en el artículo 127 del citado código (vigente hasta el 28 de junio de 2006), el cual dispone, entre otros supuestos, que cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda. Por tanto, el requerimiento de pago y/o diligencia de embargo, al formar parte del procedimiento administrativo de ejecución, pueden impugnarse a través del invocado recurso de revocación en términos del citado artículo 127 del código tributario.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 370/2003. Administradora Local Jurídica del Sur del Distrito Federal. 12 de febrero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: César Thomé González. Secretario: Elpidio Ibarra Franco.

Amparo directo 417/2004. Control de Iluminación, S.A. de C.V. 21 de enero de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Urbano Martínez Hernández. Secretaria: María del Carmen Vega Sánchez.

Amparo directo 183/2006. Antonio Paz González. 26 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Urbano Martínez Hernández. Secretaria: María del Carmen Vega Sánchez.

Revisión fiscal 11/2007. Titular de la Administración Local Jurídica del Centro del Distrito Federal, unidad administrativa encargada de su defensa. 14 de febrero de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Soledad Tinoco Lara.
A partir de una mera interpretación letrista, del referido articulo 27 del Código Fiscal de la Federación, en comento, es decir el vigente hasta el 28 de junio del 2006, se concluye que el recurso de revocación en contra de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, se podría interponer en cualquier

tiempo y hasta antes de la convocatoria de remate en primer almoneda, fuera del plazo de 45 días al que se refiere él articula 121 del código tributario federal, pero ello no es así, pues atendiendo a la verdadera voluntad del legislador damos cuenta que si bien las diligencias económico coactivas pueden ser impugnadas, vía recurso administrativo, en cualquier tiempo antes de la convocatoria de remate en primer almoneda, también lo es que deberá respetarse el término general de 45, días Hábiles.

A mayor abundamiento, el referido articulo 127 permitía combatir vía recurso de revocación cualquier diligencia del procedimiento administrativo de ejecución, llaméese requerimiento de pago, embargo o bien intervención, siempre y cuando este se interpusiera dentro del término de 45 días hábiles contando a partir del día hábil siguiente en que surtiera efectos la notificación de tal diligencia, luego entonces al emplearse la frase "en cualquier tiempo" la intención del legislador, era la de permitir impugnar diligencias de inicio o intermedias del citado procedimiento administrativo de ejecución, sin la necesidad de esperar hasta la convocatoria de remate.

Con el siguiente criterio, emitido por el Poder Judicial de la federación se ilustra lo aquí expuesto.

No. Registro: 171,394
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007
Tesis: I.15o.A.84 A
Página: 2611

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. LAS VIOLACIONES COMETIDAS EN SU SUBSTANCIACIÓN SON IMPUGNABLES MEDIANTE EL RECURSO DE REVOCACIÓN A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE NACE EL ACTO QUE LES DA ORIGEN, SEGÚN EL ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE HASTA EL 28 DE JUNIO DE 2006), PERO DENTRO DEL PLAZO DE 45 DÍAS ESTABLECIDO EN EL DIVERSO 121 DE LA MISMA LEGISLACIÓN.
En ese artículo 127 se establece que las violaciones cometidas durante el procedimiento administrativo de ejecución podrán impugnarse a través del recurso de revocación "en cualquier tiempo", antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto en el artículo 129 de la mencionada legislación, pues en tales supuestos el referido plazo debe computarse a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo. Cabe destacar que originalmente el citado artículo 127 regulaba la forma en que debía interponerse el recurso de oposición al aludido procedimiento coactivo, y al efecto instituía la regla de definitividad consistente en que las violaciones cometidas antes

de la etapa del remate, sólo podían hacerse valer hasta el momento en que se realizara la convocatoria en primera almoneda, con las mismas excepciones que actualmente contempla ese dispositivo legal, las que tenían una explicación lógica, pues el legislador consideró que por la evidente afectación que podría ocasionarse al contribuyente cuando se afectaran bienes inembargables o se tratara de actos de imposible reparación -la del artículo 129 se adicionó con posterioridad-, no era necesario que esperara hasta que se dictara la primera almoneda de remate, por lo que autorizó que en los mencionados supuestos el afectado interpusiera en forma inmediata el recurso de oposición al procedimiento de ejecución. Mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se reformó el Código Fiscal de la Federación, a efecto de simplificar la forma en que los gobernados podían impugnar los actos administrativos, y con tal propósito se fusionó el recurso de oposición con el de revocación, quedando el artículo 127 en los términos antes referidos. De acuerdo con esas reflexiones, se colige que la intención del legislador al introducir la frase "en cualquier tiempo" no debe interpretarse en el sentido de que no existe un término para impugnar las violaciones cometidas en el procedimiento de ejecución o que el plazo sólo está limitado por la primera almoneda de remate, sino que fue establecida con la finalidad de eliminar las formalidades que imperaban en el derogado recurso de oposición, específicamente el principio de definitividad que en él campeaba, dado que el legislador permitió que las violaciones en el procedimiento de mérito se reclamen en cualquier tiempo, lo que debe entenderse en el sentido de que pueden hacerse valer en el momento mismo en que se produzcan sin necesidad de esperar a la primera almoneda de remate, pero siempre dentro del plazo genérico de cuarenta y cinco días previsto en el referido artículo 121. Se asevera lo anterior, toda vez que no resultaría lógico que se otorgara un trato más benéfico a aquellos contribuyentes que reclamen cualquier violación al procedimiento de ejecución, al permitirles que impugnen la irregularidad relativa en cualquier momento, en tanto que aquellos causantes que controvierten una violación de mayor magnitud y trascendencia, como son las personas a las que se afecten bienes inembargables o se les causen daños de imposible reparación, así como a las que no se les notificó algún acto dentro del citado procedimiento, se les limite a impugnar dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación de la diligencia correspondiente.

DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 44/2007. Administrador Local Jurídico del Sur del Distrito Federal, por sí y en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 14 de marzo de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Armando Cortés Galván. Secretario: Gabriel Regis López.

Revisión fiscal 152/2007. Administrador Local Jurídico del Sur del Distrito Federal, con sede en el Distrito Federal, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 8 de agosto de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Cuauhtémoc Carlock Sánchez. Secretaria: María Elena Borunda Placencia.

El precepto normativo citado fue reformado mediante Decreto por el que se Reforman, Adicionan, Derogan y se establecen diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de junio del 2006, en los términos siguientes:

"Artículo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieren lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratare de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta."

Con la referida reforma al precepto sometido a estudio, modifico el momento procesal para interponer el recurso de revocación en contra de los actos del procedimiento administrativo de ejecución, sometiendo al contribuyente a promover tal recurso, hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes de la publicación de dicha convocatoria.

Cabe precisar que el citado artículo 127 establece dos excepciones al plazo de diez días, posteriores a la publicación de la convocatoria de remate, para la interposición del recurso administrativo: El primero tratándose de bienes legalmente inembargables y el segundo tratándose de los actos de imposible reparación material, pues en estos casos el plazo iniciara a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo.

Ahora bien, ¿cual fue en realidad la intención del legislador con tal reforma?, ¿Acaso la de coartar el ejercicio de derecho de defensa a favor de los gobernados?, en cuyo caso se pondría abiertamente de manifiesto, la inconstitucionalidad el precepto jurídico en cuestión, en virtud que podrían perpetuarse actos de molestia del procedimiento administrativo de ejecución ilegales, sin que se llegase a la publicación de la convocatoria de remate y por ende no se actualizaría la hipótesis para la instauración del recurso de revocación.

En efecto podrá ocurrir que no se siguiera el procedimiento económico coactivo hasta la etapa de la publicación de la convocatoria de remate porque se trate de

embargo de dinero o depósitos bancarios, porque el embargo sea a una negociación que derive en intervención con cargo a caja y se liquide el crédito fiscal mediante el retiro de los ingresos diarios de la negociación o bien cuando se trate de la intervención a la administración sin llegar a la venta de la negociación en cuyo caso se dejaría en total indefensión al contribuyente afectado, al evitársele impugnar de ser necesario cada una de las etapas del procedimiento administrativo de ejecución como actos independientes. No obstante en definitiva, se puede anticipar, que no fue la de coartar el ejercicio de derecho de defensa de los gobernados contra actos del procedimiento administrativo de ejecución que no se hubiesen emitido conforme a derecho, la del legislador ya que esté dejo abierta la posibilidad del juicio de nulidad, a este respecto conviene citar la siguiente jurisprudencia:

Tribunales Colegiados de Circuito número VI.1º.A. J/46, publicada en el Seminario Judicial de la Federación y su gaceta en el tomo XXVIII, Agosto de 2008, donde ha sostenido lo siguiente:

"EJECUCIÓN EN MATERIA FISCAL. CONTRA LOS ACTOS DEL PROCEDIMIENTO PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD, NO OBSTANTE QUE EL ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL VIGENTE A PARTIR DEL VEINTINUEVE DE JUNIO DE DOS MIL SEIS, HAYA ACOTADO EL MOMENTO Y EL PLAZO PAR A LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN RESPECTO DE DICHOS ACTOS. De conformidad con la jurisprudencia 2ª/J. 109/2005 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro "EJECUCIÓN EN MATERIA FISCAL. CONTRA LOS ACTOS DEL PROCEDIMIENTO PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD.", procede el juicio de nulidad contra los actos de ejecución cada vez que éstos no se ajusten a la ley, al estimar que si bien, de acuerdo con lo previsto por los artículos 116,117, fracción II, inciso b) y 120 del Código Fiscal de la Federación, los actos de ejecución no son definitivos como lo exige el artículo 11 de la abrogada Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, basta que se den dentro del procedimiento administrativo de ejecución y que su impugnación sea optativa para que proceda el juicio de nulidad, máxime que el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el veintiocho de junio del dos mil seis, preveía el recurso en contra del embargo, que es un acto independiente del procedimiento, lo cual no impedía que fuera procedente el juicio de nulidad en contra de cada uno de los actos independientes del procedimiento; en ese sentido la reforma al artículo 127 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del veintinueve de junio del dos mil seis, modificó la procedencia del recurso en contra de las violaciones cometidas dentro de los diez días siguientes a la convocatoria de remate en primera almoneda, sin embargo no trasciende a la procedencia del juicio de nulidad contra los actos de ejecución, dado que no fue esa expresamente la intención de legislador, pues no fueron modificados los dispositivos legales que regulan la procedencia del juicio en contra de tales actos de ejecución; aunado a que la reforma al citado numeral sólo limitó el momento en que se puede impugnar los vicios cometidos dentro del procedimiento de ejecución y el plazo para su impugnación, lo que significa que sigue siendo recurribles los actos de ejecución y optativa la interposición del recurso, condiciones necesarias para la procedencia del juicio de nulidad en contra de tales actos cuando no se ajusten a la ley, en términos de la jurisprudencia anteriormente citada; además de que se dejaría en estado de indefensión al contribuyente si el

procedimiento de ejecución no se sigue hasta la etapa del remate y por ende no se lleva a cabo la convocatoria en primera almoneda para estar en posibilidad de interponer el recurso de revocación o el juicio de nulidad, coartando así su derecho de defensa.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.
Revisión fiscal 78/2008, Administrador Local Jurídico de Puebla Sur.21 de mayo del 2008. Unanimidad de votos. Ponente: José Eduardo Téllez Espinoza. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

Amparo directo 201/2008. Industrias Casablanca de Tehuacán, S.A. de C.V. 25 de junio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: María de Lourdes de la Cruz Mendoza.

Amparo directo 218/2008. Julián Romero Huerta. 2 de julio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: María de Lourdes de la Cruz Mendoza.

Amparo directo 237/2008. Abcotex, S.A. de C.V. 16 de julio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Angélica Torres Fuentes.

Amparo 230/2008. Arce Tools, S.A. de C.V. 23 de julio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: María de Lourdes de la Cruz Mendoza.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2ª/J. 109/2005 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXII, noviembre de 2005, página 48.

Conforme a la jurisprudencia transcrita queda en claro, que la reforma ya citada al articulo 127 del Código Fiscal de la federación, establece un limite al momento en que podrá interponerse el recurso de revocación en contra de diligencias al procedimiento administrativo de ejecución, mas no así el juicio de nulidad, de instauración optativa, el cual podrá hacerse valer en contra del inicio o etapas intermedias dicho procedimiento económico coactivo, pues los dispositivos jurídicos de procedibilidad de este no fueron modificados, tal y como se abordara en el siguiente capitulo, luego entonces recomendamos a los contribuyentes que sean afectados por los actos en comento, con el fin de ejercer su derecho de defensa de forma pronta y expedita opten por el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el cual podrán hacerse valer agravios no solo relacionados con diligencias del procedimiento económico coactivo que tengan que ver con embargo de bienes inembargables o actos de imposible reparación material, sino contra cualesquiera y en todo momento como etapas independientes, llámese requerimiento de pago, embargo, o intervención.

Capitulo IV.
Irregularidades en el PAE y su impugnación ante el TFJFA.

4.1. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La historia en la materia contenciosa, en México inicia en 1936 y con ella la del tribunal en materia fiscal, surgido en virtud de la Ley de Justicia Fiscal, promulgada por el entonces presidente de la republica, el General Lázaro Cárdenas.

El surgimiento del Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, representa un parte aguas en la vida jurídica del país, pues hasta antes del surgimiento de este, nunca había existido un tribunal fuera de la orbita del Poder Judicial de la Federación, mismo que se ubico en la estructura del poder Ejecutivo, tal y como se especificaba en la exposición de motivos para la Ley de Justicia Fiscal, de aquel tiempo, en los términos siguientes:

"El Tribunal Fiscal de la Federación, estará colocado dentro del marco del poder Ejecutivo, pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran este Poder, sino que fallara en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace"[90]

A partir de lo anterior podemos establecer que el Tribunal en comento, es de autoridad delegada mas que retenida, dedicado a resolver controversias en materia administrativa de índole fiscal, mismo que representa una replica de los instituidos en Francia que desde 1872 habían dejando de ser de justicia retenida, para adoptar el de justicia reglada, el cambio trascendental a este respecto significo el hecho que las sentencias emitidas por estos ya no podrían ser revisadas o modificadas por algún otro órgano ministerial.

Manuel lucero respecto a los tribunales franceses de lo contencioso señala:

"El contencioso administrativo francés surgió de la interpretación de la división de poderes que plantea la igualdad e independencia entre ellos, por lo que, al no quedar

[90] Exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 1936, México, p. 2

[90] Lucero Espinosa, Manuel, Teoría y Practica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, Porrua, México, 1998. p. 18

ninguno sometido al otro, el Poder Judicial solo debe juzgar asuntos del orden común que planteen los particulares sin inmiscuirse en materia de la administración, ya que si los asuntos de está quedaran sometidos a los tribunales judiciales, habría dependencia de in poder a otro"[91]

A hora bien es menester precisar que la evolución de los tribunales francesas, fue producto de una historia propia producida por las consecuencias particulares de aquella sociedad de la que naciera el enciclopedismo, muy distinta a la mexicana, que para el año de la creación del Tribunal Fiscal, ya había desarrollado una vida constitucionalista arraigada, por lo que la división de los poderes en el sentido material y formal estaban consolidados, razón por la cual la creación de un tribunal perteneciente a la misma estructura del poder ejecutivo, violento tal vida constitucional., Fue hasta la reforma del articulo 104, fracción I, de la Constitución en el año de 1946, que su creación descanso sobre verdaderas bases jurídicas, pues a partir de está se permitió la existencia de tribunales administrativos. Así también en 1976, el articulo 73 constitucional fue reformado, a fin de darle atribuciones al Congreso de la Unión para el establecimiento de tribunales administrativos, después vendría la reforma del año 1987, en esta se adiciona al articulo 73, la fracción XXIX-H, que prevé facultades al Congreso de la Unión para expedir Leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de autonomía propia para emitir sus fallos, y que tengan a su cargo el dirimir controversias entre los particulares y la administración pública ya sea federal o local. A este respecto el citado autor Manuel Lucero establece:

"El contencioso administrativo constituye un medio de control de los actos de la Administración Publica, puesto que representa una instancia por medio de la cual los administrados, pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se ven afectados por actos administrativos ilegales"[92]

"Actualmente la constitucionalidad de dicho Tribunal ya no se discute, toda vez que si bien la Constitución de 1917 en el texto original del articulo 104, no previo la existencia de tribunales administrativos, lo cierto es que se hicieron dos reformas y adiciones que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación, los días 30 de diciembre de 1945 y 25 de octubre de 1967, a fin de darle un sustento Constitucional. Así como en 1976, el articulo 73 Constitucional se reformo para darle atribuciones al Congreso de la Unión para establecimiento de tribunales administrativos. Este proceso culmino con la reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 10 de agosto de 1987, que adiciona la fracción XXIX-H, al articulo 73 constitucional al fin de otorgar facultades al Congreso de la Unión "Para expedir leyes que constituyan tribunales de lo contencioso-administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Publica Federal o del Distrito Federal

[92] Lucero Espinosa, Manuel, Op. Cit., p. 17

o los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones”.” [93]

No obstante lo señalado en cuanto a que el tribunal se encuentra en la estructura del Poder Ejecutivo, el Dr. Jorge Carpizo, establece que dadas las características del tribunal administrativo, este se ubica en el ámbito del Poder Judicial por las siguientes razones:

1. Es un tribunal similar a los judiciales, que cuenta con autonomía e independencia.
2. No se trata de un tribunal de última instancia, pues al igual que cualesquiera otro sus decisiones pueden ser sometidas al Poder Judicial de la Federación.
3. Los Magistrados cuentan con las mismas garantías individuales que los integrantes de otros tribunales.
4. La jurisprudencia de la Suprema Corte, le es obligatoria.[94]

En efecto, para la creación del Tribunal Fiscal, se copia el modelo francés, en donde los tribunales de lo contencioso, surgieron primero con modelo de justicia retenida y posterior delegada, la misión histórica de tales tribunales, es la de juzgar actos emitidos por el estado, de ahí la necesidad de ubicarlos fuera de la esfera del resto de los tribunales del derecho común ya que el estado no puede juzgar al estado, no obstante lo planteado, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no son definitivas, he ahí una diferencia importante con los del derecho francés, en virtud que estas si no satisfacen los intereses de las partes a su petición podrán ser revisadas por el Poder Judicial de la Federación de ahí la aseveración del Dr. Jorge Carpizo, con el cual estamos de acuerdo.

4.2. Estructura del Tribunal.

Conforme al articulo 2 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, este se integra por:

- La Sala Superior.
- Las Salas Regionales
- La Junta de Gobierno y Administración.[95]

[93] Lucero Espinosa, Manuel, Op. Cit., p. 23-24.

[94] Cfr. Carpizo Jorge, Bases Constitucionales de los Tribunales Administrativos, Revista del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, México, 1972, p. 33

[95] Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 06 de diciembre del 2007 y entro en vigor el 01 de enero del 2008.

Por su parte el articulo 3 del mismo ordenamiento citado, establece que el tribunal tendrá los siguientes servidores públicos:

- Magistrado de la Sala Superior.
- Magistrado de la Sala Regional.
- Magistrados Supernumerarios de la Sala Regional.
- Secretario General de Acuerdos.
- Secretarios Adjuntos de Acuerdos de las Secciones.
- Secretarios de Acuerdos de la Sala Superior.
- Secretarios de Acuerdos de la Sala Regional.
- Actuarios.
- Oficiales Jurisdiccionales.
- Contralor Interno.
- Secretarios Técnicos, Operativos o Auxiliares.
- Director del Instituto de Estudios Sobre Justicia Fiscal y Administrativa.
- Otros mandos medios y superiores que contemple el reglamento interno del tribunal.

Los nombramientos de los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es efectuada por el Presidente de la Republica, con la aprobación del Senado, y en caso que este ultimo se encontrara en secciones la aprobación estará a cargo de la Comisión Permanente del Congreso de la Unión.

Los Magistrados de la Sala Superior, desempeñaran el cargo por un periodo, improrrogable de quince años, en tanto que los de las Salas Regionales y los Supernumerarios, lo harán por uno de diez años, pudiendo, al final de este, ser considerados para nuevos nombramientos. En el caso de Magistrados Supernumerarios, al fin del periodo referido, estos no podrán ocupar el mismo cargo.

De acuerdo con el articulo 9, de la citada Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el tribunal contara con cinco Ministros Supernumerarios, cuya misión es suplir las ausencias, contempladas por la ley, de los Ministros de las Salas Regionales así también, cuando les sea encomendado, sustituirán, a los dos Magistrados de la Sala Regional, que integran la Junta de Gobierno y Administración.

La Sala Superior, está compuesta por trece magistrados de los cuales once efectuaran funciones jurisdiccionales, en tanto que los dos restantes formaran parte de la Junta de Gobierno y Administración; está actuara en pleno o en dos secciones, el pleno estará integrado por el presidente del tribunal y los 10 magistrados de la Sala Superior, cuyas facultades se establecen en el articulo 18 de la citada ley orgánica siendo estas las siguientes:

- Elegir entre los magistrados de la Sala Superior al presidente del tribunal.
- Aprobar y expedir el reglamento interior del tribunal.
- Expedir el estatuto de carrera.
- Elegir a los magistrados de la Sala Superior y la Regional, que se integraran que se integraran a la Junta de Gobierno y Administración.
- Aprobar y someter a la consideración del Presidente de la Republica el nombramiento de magistrados.
- Fijar y cambiar la adscripción de los magistrados de las secciones.
- Designar al Secretario General de Acuerdos a los adjuntos de las secciones. Al Contralor Interno, a propuesta del Presidente del Tribunal.
- Resolver todas aquellas cuestiones de interés para el tribunal.
- Establecer, modificar o suspender la jurisprudencia de el tribunal, en los términos en que la ley dispone y ordenar su publicación en la revista del tribunal.
- Resolver los juicios con características especiales, aun y cuando sean competencia de las secciones.
- Dictar sentencia interlocutoria en los incidentes y recursos que procedan, en el procedimiento seguido ante el presidente de el tribunal.
- Cuando se amerita, en los términos de las disposiciones correspondientes, ordenar se abra la instrucción.
- Resolver sobre excusas, excitativas de justicia y recusaciones de los magistrados del tribunal y respecto a los magistrados de la Sala Regional, designando a los Secretarios que deban sustituirlos.
- Dictar sentencia definitiva en los juicios promovidos por los magistrados de le tribunal en contra de las sanciones impuestas por la Junta de Gobierno y Administración.
- Las que se funden en un acuerdo o tratado internacional para evitar la doble tributación o materia comercial, suscrito por México.
- Las demás que establezcan las leyes.

Para la validez de las secciones del pleno es necesario la asistencia mínima de siete magistrados y los debates serán siempre dirigidos por el presidente de el tribunal.

Por lo que respecta a las Secciones estarán integradas por cinco magistrados de la Sala Superior, adscritos a cada una de ellas por el pleno, el articulo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa señala sus facultades siendo estas:

- Dictar sentencia definitiva en los juicios que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la ley Organica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Resolver los juicios con características especiales, en términos de las disposiciones aplicables;

- Dictar sentencia interlocutoria en los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos emitidos en el procedimiento seguido ante el Presidente de la Sección para poner en estado de resolución un asunto competencia de la propia Sección, inclusive cuando se controvierta la notificación de los actos emitidos por ésta, así como resolver la aclaración de sentencias, la queja relacionada con el cumplimiento de las resoluciones y determinar las medidas que sean procedentes.
- Ordenar que se reabra la instrucción, cuando se amerite en términos de las disposiciones aplicables.
- Dictar sentencia definitiva en los juicios promovidos por los Secretarios, Actuarios y demás personal del Tribunal, en contra de sanciones impuestas por la Junta de Gobierno y Administración, en aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.
- Establecer, suspender y modificar la jurisprudencia de la Sección y apartarse de ella, conforme a las disposiciones legales aplicables, aprobar las tesis y los rubros de los precedentes y ordenar su publicación en la Revista del Tribunal;
- Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales, y
- Resolver los demás asuntos que establezcan las leyes.

Para la validez de las sesiones se requerirá la presencia de cuatro magistrados y los debates serán dirigidos por el Presidente de la Sección.

A hora bien por lo que se refiere a las Salas Regionales, estas se integran por tres magistrados cada una, y actuaran dentro de la circunscripción territorial que les sea asignada, para estos efectos el territorio nacional se divide en regiones y en cada región habrá un número determinado de salas, dichas Salas conocerán de los juicios que se promuevan a excepción de los que deban resolver el pleno y secciones de la Sala Superior.

Los presidentes de cada una de las salas regionales son nombrados por los magistrados que integran la Sala en la primera sesión correspondiente al inicio del ejercicio, el cargo lo desempeñan durante un año y no pueden reelegirse para el periodo inmediato siguiente. La Ley Orgánica del tribunal en comento, establece que en caso de falta temporal del presidente este será suplido por los magistrados de la sala, atendiendo al orden alfabético de su apellido, si la falta o ausencia fuese definitiva, la sala nombrara nuevo presidente, el magistrado que en virtud de tal asuma tal cargo, no se encuentra impedido para ser electo de nueva cuenta presidente, en el periodo inmediato siguiente.

En cuanto a las facultades del presidente de cada una se las Salas Regionales el articulo 37 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa infine a la letra dispone:

"Los Presidentes de las Salas Regionales tendrán las siguientes atribuciones:

I. Atender la correspondencia de la Sala, autorizándola con su firma;

II. Rendir los informes previos y justificados cuando los actos reclamados en los juicios de amparo sean imputados a la Sala, así como informar del cumplimiento dado a las ejecutorias en dichos juicios;

III. Dictar las medidas que exijan el orden, buen funcionamiento y la disciplina de la Sala, exigir que se guarde el respeto y consideración debidos e imponer las correspondientes correcciones disciplinarias;

IV. Enviar al Presidente del Tribunal las excusas, excitativas de justicia y recusaciones de los Magistrados que integren la Sala;

V. Realizar los actos jurídicos o administrativos de la Sala que no requieran la intervención de los otros dos Magistrados que la integran;

VI. Proporcionar oportunamente a la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal los informes sobre el funcionamiento de la Sala;

VII. Dirigir la oficialía de partes y los archivos de la Sala;

VIII. Verificar que en la Sala se aplique en sus términos el Sistema de Control de Juicios;

IX. Vigilar que sean subsanadas las observaciones formuladas a la Sala Regional durante la última visita de inspección;

X. Proponer a la Junta de Gobierno y Administración del Tribunal se imponga una multa al actuario que no cumpla con sus obligaciones legales durante la práctica de las notificaciones a su cargo, y

XI. Las demás que establezcan las disposiciones aplicables"

A su vez el numeral 38, del ordenamiento antes citado, establece las facultades de los magistrados instructores, dispositivo que a continuación transcribimos:

"Los Magistrados instructores tendrán las siguientes atribuciones:

I. Admitir, desechar o tener por no presentada la demanda o su ampliación, si no se ajustan a la ley;

II. Admitir o tener por no presentada la contestación de la demanda o de su ampliación o, en su caso, desecharlas;

III. Admitir o rechazar la intervención del tercero;

IV. Admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas;

V. Sobreseer los juicios antes de que se cierre la instrucción, cuando el demandante se desista de la acción o se revoque la resolución impugnada, así como en los demás casos que establezcan las disposiciones aplicables;

VI. Admitir, desechar y tramitar los incidentes y recursos que les competan, formular los proyectos de resolución, de aclaraciones de sentencia y de resoluciones de queja relacionadas con el cumplimiento de las sentencias, y someterlos a la consideración de la Sala;

VII. Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios para instruir el juicio, incluyendo la imposición de las medidas de apremio necesarias para hacer cumplir sus determinaciones, acordar las promociones de las partes y los informes de las autoridades y atender la correspondencia necesaria, autorizándola con su firma;

VIII. Formular el proyecto de sentencia definitiva y, en su caso, de cumplimiento de ejecutorias;

IX. Dictar los acuerdos y providencias relativas a las medidas cautelares provisionales en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como proponer a la Sala el proyecto de resolución correspondiente a la medida cautelar definitiva que se estime procedente, y

X. Las demás que les correspondan conforme a las disposiciones legales aplicables."

La estructura del tribunal, como comentamos al inicio del presente punto, también se encuentra integrada por la Junta de Gobierno y Administración, misma que tiene a su cargo la administración y disciplina del tribunal, así como el control de la carrera jurisdiccional, órgano que gozara de autonomía técnica para el desempeño de sus funciones.

La referida Junta de Gobierno y Administración, se encuentra integrada por:

- El presidente del tribunal, mismo que también es presidente del órgano en comento.
- Dos magistrados de la Sala Superior.
- Dos magistrados de la Sala Regional.

Los magistrados de la Sala Superior y Regional, serán electos por el Pleno de forma escalonada, para un periodo de dos años, no pudiendo ser reelectos para el periodo inmediato siguiente y mientras sean parte de la junta no podrán efectuar funciones jurisdiccionales.

El articulo 41, da la ya ultra citada Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es el que establece las facultades de la Junta de Gobierno y Administración al señalar:

Son facultades de la Junta de Gobierno y Administración, las siguientes:

"I. Proponer, para aprobación del Pleno, el proyecto de Reglamento Interior del Tribunal y expedir, en el ámbito administrativo, los acuerdos necesarios para el buen funcionamiento del Tribunal;

II. Formular anualmente el proyecto de presupuesto del Tribunal, para los efectos señalados en el artículo 1 de esta Ley;

III. Realizar la evaluación interna de los servidores públicos que les requiera el Pleno, para los efectos del artículo 18, fracción V, de esta Ley. La evaluación se basará en los elementos objetivos y datos estadísticos sobre el desempeño del cargo, de conformidad con las disposiciones aplicables;

IV. Llevar a cabo los estudios necesarios para determinar las regiones, sedes y el número de las Salas Regionales, así como materias específicas de competencia de las Secciones o de las Salas Regionales, en su caso, y los criterios conforme a los cuales se ejercerá la facultad de atracción, de acuerdo con lo que establezcan las disposiciones aplicables;

V. Adscribir y, en su caso, cambiar de adscripción a los Magistrados de las Salas Regionales y demás servidores públicos del Tribunal, observando las Condiciones Generales de Trabajo respecto de los trabajadores a los que les sean aplicables;

VI. Elegir y adscribir, de entre los Magistrados Supernumerarios de Sala Regional, a los que habrán de suplir a los Magistrados de Sala Regional que integren la Junta de Gobierno y Administración, así como los que cubrirán las ausencias de los Magistrados de Sala Regional, en términos de lo dispuesto por esta Ley;

VII. Establecer, mediante acuerdos generales, las unidades administrativas que estime necesarias para el eficiente desempeño de las funciones del Tribunal, de conformidad con su presupuesto autorizado;

VIII. Proponer al Pleno, acorde con los principios de eficiencia, capacidad y experiencia, el Estatuto de la Carrera previsto en el párrafo segundo del artículo 10, que contendrá:

a) Los criterios de selección para el ingreso al Tribunal en alguno de los puestos comprendidos en la carrera jurisdiccional;

b) Los requisitos que deberán satisfacerse para la permanencia y promoción en los cargos, y

c) Las reglas sobre disciplina y un sistema de estímulos a los servidores públicos jurisdiccionales.

IX. Expedir las normas de carrera para los servidores públicos a que se refiere el párrafo tercero del artículo 10;

X. Autorizar los programas permanentes de capacitación, especialización y actualización en las materias competencia del Tribunal para los servidores públicos previstos en el artículo 3 de esta Ley, que elabore el Instituto de Estudios sobre Justicia Fiscal y Administrativa;

XI. Dictar las reglas conforme a las cuales se deberán practicar visitas para verificar el correcto funcionamiento de las Salas Regionales, así como señalar las que corresponderá visitar a cada uno de sus miembros;

XII. Acordar la distribución de los recursos presupuestales conforme a la ley, dictar las órdenes relacionadas con su ejercicio y supervisar su legal y adecuada aplicación;

XIII. Establecer las comisiones que estime convenientes para su adecuado funcionamiento, señalando su materia e integración;

XIV. Llevar el registro de los peritos del Tribunal y mantenerlo actualizado;

XV. Nombrar, remover, suspender y resolver todas las cuestiones que se relacionen con los nombramientos de los servidores públicos de la carrera jurisdiccional, en los términos de las disposiciones aplicables;

XVI. Nombrar, a propuesta de su Presidente, a los titulares de los órganos auxiliares y unidades de apoyo administrativo, así como a los titulares de las comisiones, y removerlos de acuerdo con las disposiciones aplicables;

XVII. Nombrar, a propuesta del superior jerárquico, y remover a los servidores públicos del Tribunal no comprendidos en las fracciones XV y XVI de este artículo;

XVIII. Conceder licencias prepensionarias con goce de sueldo a los Magistrados, Contralor Interno, Secretario General de Acuerdos y Secretarios Adjuntos de las Secciones, hasta por tres meses;

XIX. Conceder licencias sin goce de sueldo a los Magistrados hasta por tres meses, siempre que exista causa fundada que así lo amerite;

XX. Conceder o negar licencias a los Secretarios, Actuarios y Oficiales Jurisdiccionales, así como al personal administrativo del Tribunal, en los términos de las disposiciones aplicables, previa opinión, en su caso, del Magistrado o del superior jerárquico al que estén adscritos;

XXI. Regular y supervisar las adquisiciones de bienes y servicios, las obras y los arrendamientos que contrate el Tribunal y comprobar que se apeguen a las disposiciones legales;

XXII. Dirigir la buena marcha del Tribunal dictando las medidas necesarias para el despacho pronto y expedito de los asuntos administrativos del Tribunal y aplicar las sanciones que correspondan;

XXIII. Evaluar el funcionamiento de las áreas administrativas, de informática, del Instituto de Estudios sobre Justicia Fiscal y Administrativa y del área de publicaciones del Tribunal, a fin de constatar la adecuada prestación de sus servicios;

XXIV. Supervisar la correcta operación y funcionamiento de las oficialías de partes comunes y de Sala, las coordinaciones y oficinas de Actuarios, así como de los archivos y Secretarías de Acuerdos o Secretarías Técnicas en las Salas y Secciones del Tribunal, según sea el caso;

XXV. Ordenar la depuración y baja de expedientes totalmente concluidos con tres años de anterioridad, previo aviso publicado en el Diario Oficial de la Federación, para que quienes estén interesados puedan solicitar la devolución de los documentos que los integren y hayan sido ofrecidos por ellos;

XXVI. Recibir y atender las visitas de verificación ordenadas por la Auditoría Superior de la Federación y supervisar que se solventen las observaciones que formule, a través de la Secretaría Técnica correspondiente;

XXVII. Instruir y resolver sobre las responsabilidades de los servidores públicos establecidos en las fracciones I a X del artículo 3 de esta Ley e imponer, en su caso, las sanciones administrativas correspondientes en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos;

XXVIII. Resolver el recurso de revocación interpuesto por los servidores públicos a que se refiere la fracción anterior, en contra de las resoluciones dictadas por ella misma en las que se finquen responsabilidades y se impongan sanciones, en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos;

XXIX. Integrar y desarrollar un sistema de información estadística sobre el desempeño del Tribunal, del Pleno y de las Secciones de la Sala Superior y de las Salas Regionales, que contemple por lo menos el número de asuntos atendidos, su materia, su cuantía, la duración de los procedimientos, el rezago y las resoluciones confirmadas, revocadas o modificadas;

XXX. Establecer y administrar un Boletín Procesal para la notificación de las resoluciones y acuerdos, así como el control de las notificaciones que se realicen por medios electrónicos;

XXXI. Supervisar la publicación de las jurisprudencias, precedentes y tesis aisladas emitidas por las Salas y Secciones en la Revista del Tribunal;

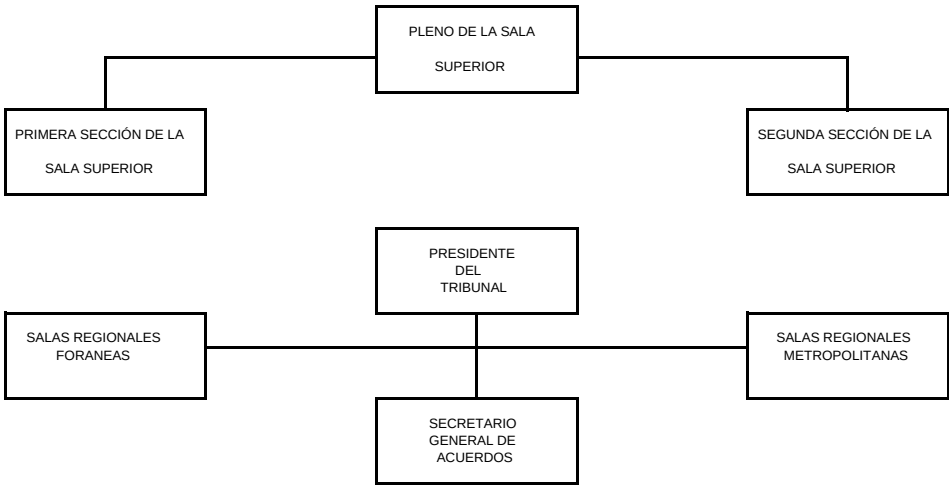
XXXII. Formular la memoria anual de funcionamiento del Tribunal para ser presentada al Presidente de la República y al Congreso de la Unión;

XXXIII. Llevar el registro de firmas de los Magistrados y Secretarios del Tribunal, y

XXXIV. Resolver los demás asuntos que señalen las disposiciones aplicables."

Conforme a lo expuesto y con la siguiente figura presentamos el organigrama funcional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Figura 3 organigrama funcional.[96]



Estructura Orgánica del Tribunal Federal de

4.2.1. **Competencia por razón de territorio**.

El articulo 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa establece que las Salas Regionales tendrán jurisdicción en la circunscripción territorial que les sea asignada, posterior el numeral 32 del ordenamiento referido establece que el territorio nacional se dividirá en regiones con los limites interiores que establezca el reglamento interior del tribunal, tomando en consideración las propuestas de la Junta de Gobierno y Administración.

A su vez el referido Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en su artículo 23 establece que el territorio nacional se divide en las regiones y con los limites territoriales siguientes:

"I. Noroeste I, que comprende el Estado de Baja California;

[96] Ortega Carreño, Carlos A., Derecho Procesal Fiscal, Editorial Porrúa, México, 2007, p. 198.

II. Noroeste II, que comprende el Estado de Sonora;

III. Noroeste III, que comprende los Estados de Baja California Sur y Sinaloa;

IV. Norte Centro I, que comprende el Estado de Chihuahua;

V. Norte Centro II, que comprende los Estados de Durango y Coahuila;

VI. Noreste, que comprende el Estado de Nuevo León y los municipios de Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Ciudad Camargo, Díaz Ordaz y Reynosa del Estado de Tamaulipas;

VII. Occidente, que comprende los Estados de Colima, Jalisco y Nayarit;

VIII. Centro I, que comprende los Estados de Zacatecas y Aguascalientes;

IX. Centro II, que comprende los Estados de San Luis Potosí y Querétaro;

X. Centro III, que comprende el Estado de Guanajuato;

XI. Hidalgo-México, que comprende los Estados de Hidalgo y de México;

XII. Oriente, que comprende los Estados de Tlaxcala y Puebla;

XIII. Golfo, que comprende el Estado de Veracruz;

XIV. Pacífico, que comprende el Estado de Guerrero;

XV. Sureste, que comprende el Estado de Oaxaca;

XVI. Peninsular, que comprende los Estados de Yucatán y Campeche;

XVII. Metropolitanas, que comprenden el Distrito Federal y el Estado de Morelos;

XVIII. Golfo Norte, que comprende el Estado de Tamaulipas, con excepción de los municipios de Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Ciudad Camargo, Díaz Ordaz y Reynosa, del propio Estado;

XIX. Chiapas-Tabasco, que comprende los Estados de Chiapas y Tabasco;

XX. Caribe, que comprende el Estado de Quintana Roo.

XXI. Pacífico-Centro, que comprende el Estado de Michoacán."[97]

[97] Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de diciembre del 2003.

El mismo reglamento interior, precisa en su numeral 24 la sede y número de Salas Regionales, mismo que infine a la letra transcribimos:

"Artículo 24.- En las regiones señaladas en al artículo anterior, la sede, denominación y el número de Salas Regionales, serán las siguientes:

I. Región del Noroeste I: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Noroeste I, con sede en la Ciudad de Tijuana, Estado de Baja California;

II. Región del Noroeste II: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Noroeste II con sede en Ciudad Obregón, Estado de Sonora;

III. Región del Noroeste III: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Noroeste III, con sede en la Ciudad de Culiacán, Estado de Sinaloa;

IV. Región del Norte-Centro I: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Norte-Centro I, con sede en la Ciudad de Chihuahua, Estado de Chihuahua;

V. Región del Norte-Centro II: Tres Salas, que se denominarán: Primera Sala Regional del Norte-Centro II, Segunda Sala Regional del Norte-Centro II y Tercera Sala Regional del Norte-Centro II, todas con sede en la Ciudad de Torreón, Estado de Coahuila;

VI. Región del Noreste: Dos Salas, que se denominarán: Primera Sala Regional del Noreste y Segunda Sala Regional del Noreste, ambas con sede en la Ciudad de Monterrey, Estado de Nuevo León;

VII. Región de Occidente: Tres Salas, que se denominarán: Primera Sala Regional de Occidente, Segunda Sala Regional del Occidente y Tercera Sala Regional del Occidente, todas con sede en la Ciudad de Guadalajara, Estado de Jalisco;

VIII. Región del Centro I: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Centro I, con sede en la Ciudad de Aguascalientes, Estado de Aguascalientes;

IX. Región del Centro II: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Centro II, con sede en la Ciudad de Querétaro, Estado de Querétaro;

X. Región del Centro III: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Centro III, con sede en la Ciudad de Celaya, Estado de Guanajuato;

XI. Región Hidalgo-México: Tres Salas, que se denominarán: Primera Sala Regional Hidalgo-México, Segunda Sala Regional Hidalgo-México y Tercera Sala Regional Hidalgo-México, con sede en Tlalnepantla, Estado de México;

XII. Región de Oriente: Tres Salas, que se denominarán: Primera Sala Regional de Oriente, Segunda Sala Regional de Oriente y Tercera Sala Regional de Oriente, todas con sede en la Ciudad de Puebla, Estado de Puebla;

XIII. Región del Golfo: Dos Salas, que se denominarán: Primera Sala Regional del Golfo y Segunda Sala Regional del Golfo, ambas con sede en la Ciudad de Jalapa, Estado de Veracruz;

XIV. Región del Pacífico: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Pacífico, con sede en la Ciudad de Acapulco, Estado de Guerrero;

XV. Región del Sureste: Una Sala que se denominará: Sala Regional del Sureste, con sede en la Ciudad de Oaxaca, Estado de Oaxaca;

XVI. Región Peninsular: Una Sala, que se denominará: Sala Regional Peninsular, con sede en la Ciudad de Mérida, Estado de Yucatán;

XVII. Región Metropolitana: Once Salas, que se denominarán: Primera Sala Regional Metropolitana, Segunda Sala Regional Metropolitana, Tercera Sala Regional Metropolitana, Cuarta Sala Regional Metropolitana, Quinta Sala Regional Metropolitana, Sexta Sala Regional Metropolitana, Séptima Sala Regional Metropolitana, Octava Sala Regional Metropolitana, Novena Sala Regional Metropolitana, Décima Sala Regional Metropolitana y Décimo Primera Sala Regional Metropolitana, todas con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal;

XVIII. Región del Golfo Norte: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Golfo-Norte, con sede en Ciudad Victoria, Estado de Tamaulipas;

XIX. Región Chiapas-Tabasco: Una Sala, que se denominará: Sala Regional Chiapas-Tabasco, con sede en la Ciudad de Tuxtla Gutiérrez, Estado de Chiapas;

XX. Región del Caribe: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Caribe, con sede en la ciudad de Cancún, Municipio de Benito Juárez, Estado de Quintana Roo.

XXI. Región del Pacífico-Centro: Una Sala, que se denominará: Sala Regional del Pacífico-Centro, con sede en la ciudad de Morelia, Estado de Michoacán.

De lo hasta aquí expuesto queda en claro que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha dividido el territorio nacional entre Salas Regionales, que ejercen dentro de la circunscripción que les corresponda, su jurisdicción, es decir conocerán solo de los juicios, por razón de territorio, si dentro de este se encuentra el domicilio del demandante. No obstante el articulo 34 de la Ley Orgánica del tribunal en cuestión, establece las excepciones siguientes a este respecto:

- Se trate de personas morales que formen parte del sistema financiero, sean controladoras o controladas en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio en el país.
- Se trate de impugnación en contra de resoluciones emitidas por la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de

Administración Tributaria o por las unidades administrativas adscritas a esta.

Respecto a las excepciones enunciadas, se prevé, en el mismo articulo 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que sea competente la Sala Regional de la circunscripción territorial en que se encuentre la sede de la autoridad que emite la resolución impugnada y si estas fueran varias se fijara la competencia de las Salas en virtud del domicilio de la autoridad que pretenda ejecutarlas y tratándose de persona física sin domicilio fiscal en el territorio nacional, se atenderá al particular.

A mayor abundamiento la competencia de las Salas territoriales se establecerá, generalmente, en razón del domicilio fiscal del demandante o bien de particular si no se tuviese domicilio fiscal, empero tratándose de personas morales del sistema financiero, controladoras o controladas, físicas sin domicilio fiscal en territorio nacional, o bien de resoluciones emitidas por la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, la competencia de las Salas por razón de territorio se establecerá atendiendo a la cede de la autoridad que emita la resolución o bien la ejecutora.

Es importante precisar, que también se atenderá al domicilio de la autoridad, con el fin de fijar la competencia territorial de las salas, cuando esta impugne alguna resolución que sea favorable a algún particular.

4.2.2 Competencia por materia.

La competencia por razón de materia, se determina en base a la naturaleza de la pretensión procesal y por las disposiciones legales que la regulan, es el articulo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el que establece la materia que compete conocer al tribunal, articulo dicho es de vital importancia en este trabajo pues en gran medida guarda franca relación con la temática que se desarrolla, esto es si las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución en cualesquier de sus fases pueden ser competencia material del referido Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por ahora centrémonos en lo concerniente a este punto; Es el articulo 14 de la actual Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dispositivo que infine a la letra dispone:

"El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Cuando para fundar su demanda el interesado afirme que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración;

VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado;

VII. Las que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

VIII. Las que nieguen la indemnización o que, por su monto, no satisfagan al reclamante y las que impongan la obligación de resarcir los daños y perjuicios pagados con motivo de la reclamación, en los términos de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado o de las leyes administrativas federales que contengan un régimen especial de responsabilidad patrimonial del Estado;

IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados o los Municipios, así como de sus entidades paraestatales;

X. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior;

XI. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo;

XII. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo;

XIII. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;

XIV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa, y

XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá, además de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia."[98]

A su vez el articulo 15 del ordenamiento legal en cita señala:

"El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas por las que se impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, así como contra las que decidan los recursos administrativos previstos en dicho ordenamiento."

Estos dos artículos son los que integran en su totalidad el capitulo II de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, denominado: " De competencia Material del Tribunal", es a partir de la lectura de los mismos que podemos dar cuenta de los actos o resoluciones que por razón de materia puede conocer el tribunal, dispositivos estos que han evolucionado a lo largo de la historia, pues hoy por hoy incluyen hipótesis que anteriormente se contemplaban en otros ordenamientos, a este respecto Manuel Lucero indica:

".....Incorpora la materias que son de su competencia y con anterioridad se encontraban dispersas, en otras leyes como lo es lo relativo a las responsabilidades administrativas de los servidores públicos, los requerimientos de pago de las pólizas de fianzas, otorgadas para garantizar el cumplimiento de obligaciones de contratos administrativos o fianzas penales, otorgadas a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados o municipios y de sus organismos descentralizados, así

[98] Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 06 de diciembre del 2007.

como lo relativo a la materia de comercio exterior, competencia que se encontraba establecida en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, Ley Federal de Instituciones de Fianzas y Ley de Comercio Exterior, respectivamente"[99]

El articulo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, citado contiene la mayoría de las hipótesis normativas que establecen, los casos, que por competencia material, deberá conocer el referido tribunal, es menester hacer énfasis que para la procedencia del juicio de nulidad ante dicho tribunal, es requisito que la resolución a impugnar sea definitiva, estableciéndose que se consideraran como definitivas aquellas resoluciones que no admitan recurso administrativo alguno o bien que admitiéndolo su interposición sea definitiva y aquí llegamos a un punto medular o central en este trabajo de investigación, remitiéndonos por así ser conveniente a los ya comentados artículos 117 y 120, del Código Fiscal de la Federación, que en la parte que nos interesa establecen:

Articulo 117.- El recurso de revocación procederá:

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

A su vez el articulo 120, del ordenamiento fiscal referido señala:

Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

Concatenando los artículos 117, fracción II, inciso b) y 120, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación con el 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, arribamos a la conclusión inequívoca que las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución pueden ser combatidas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien se encuentra obligado por razón de competencia material a conocer de las demandas activadas por los contribuyentes afectados por tales tipos de diligencias. En efecto el primero de los numerales referidos en este párrafo, establece que procede el recurso de revocación en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que estas no fueron efectuadas conforme a derecho, el segundo precepto, esto es el 120 del código tributario federal, señala que la instauración del recurso de revocación será opcional antes de acudir al proceso contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, luego entonces si el recurso administrativo, es de interposición optativa, es claro que se

[99] Lucero Espinosa, Manuel, Op. Cit., p. 32

esta dentro del concepto de definitividad a que se refiere el articulo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siendo procedente por razón de materia que se impugnen diligencias del procedimiento administrativo de ejecución en cualquiera de sus fases, sea requerimiento de pago, embargo, intervención de caja o remate.

4.3. Criterios del TFJFA respecto a la impugnación de actos ilegales en el PAE fases intermedias.

La procedencia del juicio contencioso administrativo federal en contra de actos intermedios del procedimiento administrativo de ejecución ha sido objeto de polémicas al interior del Tribunal Federal del Justicia Fiscal y Administrativa, puesto que mientras algunas Salas han sostenido la improcedencia de combatir tales actos otras mantienen un criterio contrario, la diferencia de tales posturas tiene su origen en criterios jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación, también opuestos que a su vez han dado vida a la emisión de contradicción de tesis.

En efecto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, de Sexto circuito, decreto que las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, en cualesquiera de sus fases, tienen el carácter de definitivas en virtud que estas son susceptibles de combatirse vía recurso de revocación, mismo que es optativo para el gobernado, por lo que procede su combate vía demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, recuérdese lo tratado en el punto anterior, en el que establecimos que serán definitivas las resoluciones que no admitan recurso administrativo o que admitiéndolo su interposición sea optativa. Pues bien el tribunal colegiado, aquí citado, adopta tal criterio.

Contrario a lo expuesto en el párrafo anterior, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, concluyo que la impugnación de actos intermedios del procedimiento económico coactivo en el juicio de nulidad, no es procedente sino hasta que se dicte la resolución definitiva.

En virtud de la diferencia de criterios, entre el sustentado por el Primer Tribunal y Tercero Colegiado, referidos, algunas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aceptaban las demandas promovidas por los particulares, en contra de las fases intermedias del procedimiento administrativo de ejecución, mientras que otras las desechaban, lo que provocaba la interposición de amparos o recursos intra procésales.

Ante la existencia de criterios contradictorios se llevo acabo la contradicción de tesis 76/2005-SS, cuyo tema a dilucidar, consistió en determinar si las diligencias de requerimiento de pago, embargo y el acta de descripción de bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, son

susceptibles de ser impugnadas a través del juicio de nulidad y ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o bien si tales actos por emitirse dentro del procedimiento económico coactivo como actos intra procésales, sola mente pueden ser recurridos hasta el momento en que se emita la resolución con la que culmina el procedimiento, de tal contradicción de tesis, en sesión privada del 28 de octubre del 2005, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, aprobó la Jurisprudencia 109/2005, editada en la Novena Epoca, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXII, en noviembre del 2005, en la que se establece que es procedente la impugnación de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, aun en su fase intermedia, vía juicio de nulidad, por ser este un derecho que deriva a favor del contribuyente del propio articulo 117, fracción II, inciso b) del Código Fiscal de la Federación. Con tal Jurisprudencia quedo en claro que las diligencias del procedimiento económico coactivo son susceptibles de ser impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que las Salas unificaron criterios al respecto.

No obstante el criterio unificado pronto se escindiría de nueva cuanta, al interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y ello sucedió a partir de la reforma al articulo 127 del Código Fiscal de la Federación, misma que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio del 2006 y en el que específicamente se establece, que el recurso de revocación en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, solo podrá hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de dicha convocatoria.

Es así que a partir de la reforma del precepto mencionado, varias Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa, adoptan el criterio de rechazar las demandas interpuestas por los particulares en contra de fases intermedias del procedimiento administrativo de ejecución, con el argumento erróneo consistente en que si el precepto jurídico reformado limito la oportunidad para interponer el recurso de revocación hasta el momento de la convocatoria de remate, resulta igualmente aplicable esa limitante a la instancia del juicio de nulidad, atendiendo a la opción establecida a favor de los contribuyentes de interponer alguno de los dos medios de defensa, es decir recurso administrativo o demanda de nulidad, actualizándose así una condicionante para activar el juicio contencioso administrativo hasta el momento de la publicación de la referida convocatoria de remate.

En efecto las salas partidarias de la improcedencia de la demanda de nulidad en contra de fases intermedias del procedimiento administrativo de ejecución sostiene que la referida reforma al articulo 27 del código tributario federal, modifico el momento procesal para interponer el recurso de revocación en contra de tales actos hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro

de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la referida convocatoria , puesto que así se permite que en un solo medio de defensa se resuelvan las posibles violaciones cometidas por la autoridad ejecutora en el procedimiento, sin que ello, supuestamente ocasione estado de indefensión en los afectados ya que seria precisamente hasta el remate cuando los bines se pueden adjudicar a un tercero.

Desde luego que el criterio de las salas que consideran que la demanda de nulidad en contra de las diligencias del procedimiento económico coactivo, solo podrá interponerse hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate o dentro de los diez días siguientes a los de su publicación es del todo erróneo, pues con la reforma al ya referido numeral 127 del Código Fiscal de la Federación, el legislador limito el momento de la interposición del recurso de revocación en contra de tales diligencias del procedimiento económico coactivo, mas no así el de la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Como se puede apreciar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativas, por conducto de sus salas, a normado sus criterios a partir de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, en este caso aquella involucrada con la impugnación de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, mismas a las que nos referiremos de manera explicita en el siguiente punto, luego entonces, resta mencionar, que debe ser el propio Poder Judicial de la Federación quien deberá poner en claro el erróneo alcance que el tribunal contencioso en materia federal da al reformado articulo 127 de nuestro código tributario federal.

4.3.1. Criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Como se ha mencionado en el punto anterior, los criterios de las salas del Tribunal Federal de justicia Fiscal y Administrativa, se han regido a partir de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia del Poder Judicial de la Federación, ello es así, no por voluntad de dicho tribunal, sino porque la jurisprudencia emitida por el tribunal supremo de la nación es de observancia obligatoria, tal y como lo señala la Ley de Amparo en su articulo 192, mismo que transcribimos a continuación:

Artículo 192.- La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decrete el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustenten en cinco sentencias ejecutorias ininterrumpidas por otra en contrario, que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros si se tratara de jurisprudencia del pleno, o por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencia de las salas.

También constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de Salas y de Tribunales Colegiados.[100]

Es a partir de la obligatoriedad de la observancias de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que es un tribunal administrativo, ha fijado posiciones por lo que respecta a la impugnación en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, aceptándola en algunos casos y rechazándola en otros, dado los criterios jurisprudenciales contradictorios como los referidos en el punto anterior y que fueron objeto de una contradicción de tesis, mismas que por así convenir procedemos a transcribir

Registro No. 19194

Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XXII, Diciembre de 2005
Página: 1003

Tema: EJECUCIÓN EN MATERIA FISCAL. CONTRA LOS ACTOS DEL PROCEDIMIENTO PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD.

CONTRADICCIÓN DE TESIS 76/2005-SS. ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS PRIMERO Y TERCERO, AMBOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

MINISTRO PONENTE: SERGIO SALVADOR AGUIRRE ANGUIANO.
SECRETARIO: ARNULFO MORENO FLORES.

CONSIDERANDO:

TERCERO. Las consideraciones de las ejecutorias pronunciadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver por unanimidad de votos en sesiones de fechas catorce de julio de dos mil cuatro y veintisiete de enero de dos mil cinco las revisiones fiscales RF. 92/2004 y RF. 170/2004, respectivamente, las cuales son coincidentes en ambos negocios en el sentido de que es procedente el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en contra del mandamiento de ejecución, acta de embargo y relación de bienes embargados en el procedimiento administrativo de ejecución por constituir actos definitivos, motivo por el cual se transcriben única y exclusivamente las consideraciones legales vinculadas con la revisión fiscal RF. 92/2004, las cuales, en la parte que nos interesa, son del tenor siguiente:

"CUARTO. Son parcialmente fundados los agravios hechos valer, por las razones que se pasan a exponer. Previo al pronunciamiento correspondiente, conviene precisar lo siguiente: 1. Por escrito presentado el trece de junio de dos mil tres, Alejandro Ponce Rivera, por su propio derecho, demandó la nulidad de los actos que enseguida se señalan: 'A. La resolución definitiva determinante del crédito fiscal No. H-524054, con importe total de $7,090.00 (siete mil noventa

[100] Ley de Amparo, Editorial ISEF, 2009.

pesos cero centavos moneda nacional), supuestamente por concepto de 'infracciones impuestas por Poder Judicial (sic)', del cual conciernen las cifras de $6,201.00, $655.00 y $234.00, respectivamente a los conceptos desconocidos identificados con los Nos. 700124, 100025 y 100001. Hago notar, bajo protesta de decir verdad, que por primera vez, con sorpresa y en forma accidental, el 2 de abril de 2003 me enteré de la existencia de la resolución definitiva Núm. 731/2000 de fecha 16 de marzo de 2001, determinante del crédito fiscal Núm. H-524054 que ahora se impugna, ni así de su contenido, ya que jamás he tenido a la vista dicha resolución definitiva Núm. 731/2000 de fecha 16 de marzo de 2001, determinante del crédito fiscal H-524054, al enterarme de la existencia y contenido del citatorio de 2 de abril de 2003, dejado por la C. Verónica López Rojas, supuesta notificadora adscrita a la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur del Servicio de Administración Tributaria, citatorio en el cual se menciona por primera vez el crédito fiscal No. 524054 que ahora se impugna. El citatorio de 2 de abril de 2003 fue dejado por la C. Verónica López Rojas, supuesta notificadora adscrita a la Administradora Local de Recaudación de Puebla Sur del Servicio de Administración Tributaria, sin acreditarlo en alguna forma, ya que no se identificó. B. El citatorio de 2 de abril de 2003, elaborado, firmado y entregado por la C. Verónica López Rojas, supuesta notificadora adscrita a la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur del Servicio de Administración Tributaria, en relación al crédito fiscal No. H-524054, antes precisado. C. El mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo No. 33126524054310303 de 31 de marzo de 2003 emitido por la C. Emelia Avendaño Vilchis, C. Subadministradora de Control de Créditos de la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur, relacionado con el crédito fiscal No. H-524054, mismo que en su parte conducente indica lo siguiente: '... Se hace notar que este mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo se notificó el 3 de abril del 2003, al levantarse el acta de requerimiento de pago que se menciona a continuación. D. El acta de requerimiento de pago levantada el 3 de abril de 2003 por la C. Verónica López Rojas, supuesta notificadora, verificadora y ejecutora adscrita a la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur, en relación al crédito fiscal No. H-524054. E. El formulario múltiple de pago MP 4705549 elaborado por la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur en relación al crédito fiscal No. 524054, en cuya parte conducente se indica lo siguiente: «... A pagar. $7,090. Fecha límite de pago. 31/03/2003. MP 4705549. Ponce Rivera Alejandro. (700124) $6,201 (100025 $655 (100001) $234. Infracciones impuestas por Poder Judicial (sic).». Se hace notar que este formulario múltiple de pago se notificó el 3 de abril de 2003, pagándose en esa fecha.' (fojas 1 a 3). 2. Visto el contenido del escrito antes señalado, el Magistrado instructor de la Sala, emitió el siguiente acuerdo: 'Puebla, Puebla, a dieciséis de junio del año dos mil tres. A sus autos el escrito recibido en esta Sala con fecha trece del presente, a través del cual, el C. Alejandro Ponce Rivera, por su propio derecho, impugna la nulidad de las resoluciones siguientes: a) La resolución que contiene el crédito fiscal número H-524054 en cantidad de $7,090.00, por concepto de infracciones impuestas por Poder Judicial (sic), del cual conciernen las cifras de $6,201.00, $655.00 y $234.00, respectivamente a los conceptos identificados con los números 700124, 100025, 10001; b) El citatorio de 2 de abril de 2003, elaborado, firmado y entregado por la C. Verónica López Rojas, notificadora de la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur en relación con el crédito fiscal No. H. 524054; c) Mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo número 33126524054310303 de 331 (sic) de marzo de 2003, emitido por la C. Eméelia (sic) Avendaño Vilchis, Subadministradora de Control de Créditos de la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur, con relación al crédito fiscal H-524024. Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 197, 198, 207, 208 y 209 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación y 11, 28 y 36, fracción I, de la Ley Orgánica de este tribunal, se admite la demanda, únicamente con relación a las resoluciones marcadas con los incisos b) y c), y con respecto a la resolución marcada con el inciso a) se desecha la demanda, tomando en cuenta que respecto de la misma se señala que se impugna la resolución definitiva determinante del crédito fiscal número H-524054, con importe total de $7,090.00, por concepto de «infracciones impuestas por Poder Judicial (sic)» de la cual conciernen las cifras de $6,201.00, $655.00 y $234.00, respectivamente a los conceptos desconocidos identificados con los números 700124, 10025 y 100001, como se desprende de la resolución impugnada marcada con el inciso c), consistente en el mandamiento de

ejecución, de requerimiento de pago el crédito número H-524054, señala como concepto «infracciones impuestas por el Poder Judicial», por lo que y de conformidad con el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mismo que determina como competencia de este tribunal lo siguiente: «... El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación: I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación. II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales. III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales. IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores. V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones. Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Fiscal sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración. VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada. VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades. IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados. X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente. XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior. XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. XIII. Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo, inclusive aquellos a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. XIV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del tribunal ...». En efecto no es competencia de este tribunal el conocimiento de la resolución impugnada, indicada en el inciso A), toda vez que ésta corresponde a una (sic) infracciones impuestas por el Poder Judicial, multa que en ninguna de las fracciones indicadas con anterioridad de la ley orgánica de este tribunal, se puede considerar como competencia de este tribunal, aun y cuando en la fracción III, se refiere a las resoluciones que impongan multas, se refiere a las infracciones a las normas administrativas, mas no a las emitidas por el Poder Judicial que es un poder diferente al Poder Ejecutivo. Con copia simple de la demanda y con copia de los anexos córrase traslado a la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur, y al secretario de Hacienda y Crédito Público, emplazándolos con el carácter de autoridades demandadas, para que la contesten en el término que marca la ley, apercibidos que de no hacerlo se aplicará lo dispuesto por el artículo 212 del Código Fiscal aludido. Se tienen por admitidas las pruebas ofrecidas y por exhibidas las indicadas en los incisos a), c) y d) del capítulo respectivo de la demanda. Téngase como domicilio para oír y recibir notificaciones el ubicado en la Avenida Juárez No. 2318, despacho 709 «Edificio Diana», Col. La Paz, C.P. 72160, Puebla, Pue., y por autorizados a los profesionistas

que cita en el escrito de demanda, atento a lo ordenado por el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación. Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 10, último párrafo, del reglamento para dar cumplimiento a la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, contenido en el Acuerdo G/18/2003, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de junio de dos mil tres, se le hace saber a las partes en el presente juicio, del derecho que les asiste para oponerse, en relación con terceros a la publicación de sus datos personales, lo cual se hará cuando se difunda a través de cualquier medio, ya sea impreso o electrónico o por cualquier otro que por innovación tecnológica lo permita, la sentencia ejecutoriada que se dicte en este asunto, pudiendo oponerse a la publicación de dichos datos; lo que deberá realizar dentro del plazo de cinco días hábiles, en el entendido que de no hacerlo, se tiene por aceptado que la sentencia se publicará sin dichos datos. Notifíquese.' (fojas 21 y 22), el cual fue notificado personalmente a la parte actora el tres de julio de dos mil tres (foja 25) y (sic) a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y a la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur, el dos de julio del mismo año (fojas 26 y 27). Debiéndose destacar que en contra de dicho acuerdo, ninguna de las partes hizo valer medio de defensa alguno, según se advierte de los autos que integran el juicio fiscal. 3. Las autoridades emplazadas al juicio de nulidad, dieron contestación a la demanda, mediante oficio 325-SAT-21-I-IV-8608, el veintidós de agosto de dos mil tres (fojas 28 a 45). 4. El Magistrado instructor del juicio tuvo por contestada la demanda mediante proveído de veinticinco de agosto siguiente, en el que además citó a las partes para que formularan sus respectivos alegatos (foja 46). 5. Mediante escrito de doce de septiembre de dos mil tres, el actor solicitó la aclaración del auto admisorio de demanda de dieciséis de junio de dos mil tres, en relación únicamente con el número del tercer concepto del crédito fiscal No. H-524054, la fecha de emisión del mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo número 33126524054310303 y el nombre de la subadministradora de Control de Créditos de la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur (fojas 52 y 53). Escrito que fue acordado por el Magistrado instructor del juicio, el primero de octubre de dos mil tres (foja 73 frente y vuelta). 6. El cinco de enero de dos mil cuatro, la Sala Fiscal, pronunció sentencia definitiva en el juicio de que se trata, en la que después de supuestamente analizar las causales de improcedencia y sobreseimiento hechas valer por las autoridades demandadas, estimó probada la acción, por lo que declaró la nulidad de los actos impugnados (fojas 82 a 90). 7. Previa solicitud de la parte actora, como se mencionó en el resultando segundo de esta ejecutoria, con fecha veintidós de marzo de dos mil cuatro, la Sala emitió resolución en la que aclaró la sentencia definitiva señalada en el punto inmediato anterior, por cuanto hace a un número de oficio y una fecha (fojas 100 a 103). Sentencia y aclaración de sentencia que constituyen la resolución recurrida en el presente recurso de revisión fiscal. Precisado lo anterior, por cuestión de método enseguida se analizarán los agravios hechos valer por la recurrente, en un orden distinto al en que fueron formulados. Es infundado el tercer agravio en el que la inconforme alega que la sentencia recurrida es violatoria de los artículos 202, fracción II, 203, fracción II, 236 y 237 del Código Fiscal de la Federación, ya que la Sala Fiscal perdió de vista que los actos del procedimiento administrativo de ejecución diligenciados el treinta y uno de marzo de dos mil tres, no son resoluciones definitivas dictadas por una autoridad fiscal que puedan ser impugnadas en el juicio de nulidad, ni tampoco encuadran en ninguna de las hipótesis contempladas por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que no afectan los intereses jurídicos del demandante; por las razones que a continuación se exponen. La Sala Fiscal al analizar la segunda causal de improcedencia y sobreseimiento hecha valer por las autoridades demandadas, estimó en el cuarto considerando de la sentencia recurrida, lo siguiente: A juicio de esta Sala, la causal de improcedencia es infundada, tomando en cuenta que el artículo 202, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, determina lo siguiente: 'Artículo 202. Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la (sic) Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los casos, por las causales y contra los actos siguientes: I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante. II. Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho tribunal.'. Contrario a lo argumentado por la demandada, el mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo de fecha 31 de marzo de 2003, sí es una resolución definitiva, toda vez que es una resolución emitida por una autoridad fiscal, que causa un agravio a la parte

actora por lo que sí es de la competencia de este tribunal además y en términos de artículo (sic) 117 y 120 del Código Fiscal de la Federación mismos que a la letra señalan: 'Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra: I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que: a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos. b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley. c) Dicten las autoridades aduaneras. d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este código. II. Los actos de autoridades fiscales federales que: a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código. b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley. c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este código. d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este código.'. 'Artículo 120. La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.'. Del referido artículo 117, fracción II, inciso a), del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el recurso es procedente tratándose de los actos de las autoridades fiscales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que no se ajustó a la ley y en el procedimiento administrativo de ejecución se encuentran entre otros actos los mandamientos administrativos de ejecución, el requerimiento de pago y el embargo de conformidad con el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, además en el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación ya transcrito se indica que la interposición del recurso de revocación será optativo para el interesado, antes de acudir a este tribunal, por lo tanto es de concluirse que si el artículo 120 de referencia, da la opción para que se promueva el juicio de nulidad o el recurso de revocación, respecto de los actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, y al haber interpuesto el actor entre otras resoluciones, las consistentes en el mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo número 33126524054310303 de 31 de marzo de 2003, emitido por la subadministradora de Control de Créditos de la Administración Local de Puebla Sur, dichos actos son de la competencia de este tribunal por disposición expresa de los artículos en comento, asimismo es de hacerse mención que las resoluciones a que nos hemos referido en puntos anteriores son definitivas y de la competencia de este tribunal, al haber sido emitidas por una autoridad fiscal y causan un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 11 de la ley orgánica de este tribunal, circunstancia por la cual son resoluciones de las cuales este tribunal es competente para conocerlas, en base a lo anterior es de concluirse que la causal de improcedencia planteada por la actora es infundada, y por lo tanto no es de sobreseerse ni se sobresee el presente juicio de nulidad con fundamento en el artículo 203, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.' (fojas 86, vuelta a 87, vuelta). Son correctas las anteriores consideraciones, en virtud de que en el caso, contrariamente a lo alegado por la recurrente, las diligencias de mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo de treinta y uno de marzo de dos mil tres, sí constituyen actos definitivos impugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en atención a que los mismos fueron dictados dentro del procedimiento de ejecución llevado a cabo por una autoridad administrativa, como lo es la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur, de lo que se sigue que si como lo destacó la Sala Fiscal al analizar dicha causal de improcedencia, los aludidos actos pueden ser combatidos a través del recurso de revocación previsto por el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, en cuya fracción II, inciso b), se dispone que esa clase de actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, pueden ser combatidos mediante la interposición de ese medio de defensa, tomando en cuenta que en términos del diverso artículo 120 del mencionado código tributario, su interposición es optativa, es inconcuso que la Sala Fiscal sí puede conocer acerca de su legalidad, por tratarse precisamente de actos dictados dentro del citado procedimiento administrativo que tienen el carácter de definitivos conforme a lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa; debiéndose precisar que si bien es cierto, como lo afirma la recurrente, en ellos no se determina la existencia de una obligación fiscal en cantidad líquida o se dan las bases para su liquidación, ni se trata de resoluciones que nieguen devoluciones o un ingreso indebidamente percibido por el Estado, también lo es que al ser actos definitivos inherentes al procedimiento administrativo por el cual se hace efectivo un crédito fiscal, en este caso una multa impuesta por el Poder Judicial de la Federación, sí existe una afectación jurídica a los intereses del demandante, pues con ellos se causa al actor un agravio en materia fiscal diferente de la determinación del crédito en sí misma, por lo que como se ha dicho con antelación, tales actos son susceptibles de ser impugnados en el juicio de nulidad; de lo que se evidencia lo acertado de las consideraciones que llevaron a la Sala a desestimar la causal de improcedencia y sobreseimiento así formulada por las autoridades demandadas. No obsta a lo anterior, lo aseverado por la inconforme en relación con que en la especie, el actor no interpuso recurso de revocación, ni tampoco está impugnando la resolución que pudo recaer a dicho recurso; toda vez que el hecho de que en la sentencia recurrida se haga alusión al artículo que establece lo relativo al recurso de revocación, no lleva a concluir que en el caso se hubiera interpuesto el recurso de revocación o que la resolución impugnada en el juicio fiscal de origen fuera la que puso fin a dicho recurso, pues es claro que la intención de mencionar lo dispuesto por el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, se hizo atendiendo a que en ese precepto legal se establecen cuáles son las resoluciones y actos que de manera específica pueden ser combatidos a través del citado medio de defensa, los que, por ser optativo ese recurso, pueden ser impugnados mediante el juicio de nulidad respectivo. Asimismo, no pasa inadvertido para este Tribunal Colegiado lo manifestado por la recurrente respecto de que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos concatenados entre sí, por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal; en función de que precisamente al tratarse de un procedimiento, los actos llevados a cabo dentro del mismo son independientes unos de otros y, por tanto, para los efectos del juicio fiscal, definitivos en cuanto a sus consecuencias jurídicas; sin que en nada le beneficie la jurisprudencia 17/98, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que al efecto invoca, cuyo contenido es el siguiente: 'EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN AQUÉL SÓLO PROCEDE CUANDO SE RECLAMA LA DEFINITIVA, A PESAR DE QUE SE IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. El procedimiento administrativo de ejecución regulado por los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad la resolución de alguna controversia entre partes contendientes, por lo que en rigor no puede decirse que se trate de un procedimiento seguido en forma de juicio, en los términos literales del artículo 114, fracción II, párrafo segundo, de la Ley de Amparo, pero consta de una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme que constituye la prueba legal de la existencia del crédito, de su liquidez y de su inmediata reclamación y, como tal, presupuesto formal del comentado procedimiento de ejecución, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada. Por tanto, se justifica que el juicio de amparo sólo pueda promoverse hasta que se dicte en el citado procedimiento de ejecución fiscal la resolución con la que culmine, es decir, la definitiva en que se apruebe o desapruebe el remate, pudiéndose reclamar en tal oportunidad todas las violaciones cometidas dentro de dicho procedimiento. De lo contrario, si se estimara procedente el juicio de garantías contra cada uno de los actos procesales de modo aislado, se obstaculizaría injustificadamente la secuencia ejecutiva, lo cual no debe permitirse aunque se reclame la inconstitucionalidad de las leyes que rigen ese procedimiento, ya que de la interpretación relacionada de la citada fracción II del artículo 114 de la Ley de Amparo, acerca de que el amparo contra remates sólo procede contra la resolución definitiva que los apruebe o desapruebe, y de la fracción III del mismo precepto legal, se desprende que, en lo conducente, la intención del legislador ha sido la de que no se entorpezcan, mediante la promoción del juicio constitucional, los procedimientos de ejecución fundados en resoluciones o sentencias definitivas, a pesar de que éstas no deriven de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, por lo que operan las mismas razones para sostener que, tratándose del mencionado procedimiento, el juicio de amparo puede promoverse hasta que se dicte la última resolución que en aquél se pronuncie.'; ya que la

misma se refiere propiamente a la impugnación de actos aislados dentro del procedimiento administrativo de ejecución a través del juicio de amparo indirecto, antes de que se apruebe o desapruebe el remate, y no cuando en contra del mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo, como actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se interpone el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como acontece en la especie. ... En las relatadas circunstancias, lo procedente es revocar la sentencia sujeta a revisión, para el efecto de que la Sala Fiscal la deje insubsistente y, en su lugar, emita otra en la que, en primer lugar reitere la desestimación de la segunda causal de improcedencia y sobreseimiento hecha valer por las autoridades demandadas al contestar la demanda, por haber resultado infundado el agravio correspondiente en la presente instancia, asimismo reitere la desestimación de la tercera causal esgrimida en la aludida contestación de demanda, por no haber sido combatida por la autoridad recurrente en este recurso de revisión fiscal, y siguiendo los lineamientos fijados en la presente ejecutoria, analice tal como le fue planteada la primera causal de improcedencia y sobreseimiento en la contestación de demanda, referente al acto impugnado marcado con el inciso B), que es exclusivamente el citatorio de dos de abril de dos mil tres, hecho lo cual sólo en caso de resultar infundada esa primera causal se ocupe de estudiar los conceptos de nulidad que se hubieran formulado en contra de ese acto impugnado marcado con el inciso B), así como aquellos vertidos contra el acto marcado con el inciso C), de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, resolviendo al respecto con libertad de jurisdicción lo que en derecho proceda; en el entendido de que tales actos impugnados son los únicos por los que fue admitida la demanda fiscal, por lo que deberá abstenerse de hacer cualquier pronunciamiento respecto de los demás actos por los que aquélla no se admitió, incluyendo el marcado con el inciso A) por el que se desechó."

CUARTO. Por su parte, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver por unanimidad de votos las revisiones fiscales 111/2004 y 164/2004, en sesiones de veintiséis de agosto de dos mil cuatro y nueve de diciembre del mismo año, respectivamente, en ambos negocios arribó a la conclusión de que es impugnable a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa única y exclusivamente la resolución con que culmina el procedimiento administrativo de ejecución y no así los actos intermedios como son la diligencia de requerimiento de pago, embargo y el acta de descripción de bienes embargados, para arribar a tal conclusión, en ambas ejecutorias, se apoyó en consideraciones legales similares, motivo por el cual se transcriben única y exclusivamente las vinculadas con la revisión fiscal 111/2004, las cuales, en la parte que interesa para resolver la presente contradicción, son del tenor siguiente:

"SÉPTIMO. Por cuestión de método se procede al análisis del primer agravio expresado por la recurrente. En él aduce que se viola lo previsto en el artículo 202, fracción XIV, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la Sala Fiscal, desestimó la segunda causal de improcedencia que hizo valer, consistente en que los actos impugnados consistentes en las diligencias de requerimiento de pago y embargo de fechas veintiocho de marzo de dos mil tres, fueron emitidos dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se va emitiendo por etapas hasta su culminación, de ahí que el particular debe esperar hasta que culmine el mismo, y contra el último acto podrá hacer (sic) lo que a su derecho convenga en contra de todo el procedimiento. Que si bien es cierto que los actos impugnados en el presente juicio de nulidad pudieran ocasionar algún perjuicio al particular, lo cierto es que para que proceda éste, es necesario que se trate de resoluciones definitivas. Además aduce que la Sala omitió hacer pronunciamiento alguno respecto de lo señalado en el primer párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el cual se señala que el Tribunal Fiscal sólo conocerá de los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones definitivas, que indican en las diferentes fracciones, del artículo en cita. Que la sentencia recurrida, es contraria a derecho pues ésta se limita a manifestar que las resoluciones impugnadas en el presente juicio encuadran en la fracción II del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, y que por lo tanto, la demandante se encontraba en condiciones

de impugnar dicho acto en el recurso de revocación, como en el juicio de nulidad, sin embargo, en el primer párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establece como condicionante que las resoluciones que se pretendan impugnar deben ser definitivas, lo cual no acontece pues los actos impugnados en el juicio de nulidad son relativos al procedimiento administrativo de ejecución y no es la resolución que pone fin a dicho procedimiento. También esgrime que el hecho de que la emisión de los actos que se pretenden nulificar pudieran o no causar algún perjuicio a la parte actora no es razón suficiente para considerar procedente el juicio de nulidad. En síntesis los anteriores razonamientos tienden a justificar que el acto impugnado ante la Sala no puede ser materia de análisis en el juicio de nulidad, por no constituir una resolución definitiva que afecte la esfera jurídica del contribuyente. Ahora bien, por ser ilustrativa al presente caso, al tratar lo referente a lo que se debe entender por una 'resolución definitiva' impugnable en el juicio de nulidad, se procede a transcribir parte de la ejecutoria derivada de la contradicción de tesis 79/2002-SS resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el diecisiete de enero de dos mil tres, en la cual se señaló en lo conducente, lo siguiente: 'Es decir, la materia de estudio en esta clase de juicios no está abierta en posibilidades a todo acto de autoridad administrativa, sino más bien se trata de un juicio de jurisdicción restringida donde la procedencia de la vía se encuentra condicionada a que el acto a impugnar se reconozca en la norma como hipótesis de procedencia expresa de la acción contenciosa administrativa. Para ello, se debe atender al texto del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que en esencia reproduce al anterior numeral 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación (norma vigente en su momento en ambos asuntos que aquí son materia de análisis y que fueron ponderados al momento de la presentación de la demanda de nulidad). El texto del precepto referido, en la partes que para este asunto interesan, es el siguiente: (Reformado primer párrafo, D.O.F. 31 de diciembre de 2000) «Artículo 11. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación: I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación. II. Las que nieguen la devolución de un ingreso. ... III. Las que impongan multas. ... IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores. ... Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.» ... Ahora bien, de los preceptos legales transcritos se desprende que el juicio contencioso administrativo ante el otrora Tribunal Fiscal de la Federación, hoy y en lo subsecuente en esta sentencia, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sólo resulta procedente contra actos de la administración pública federal que posean la característica de ser «resoluciones administrativas definitivas» y además, que se encuentren mencionadas dentro de las hipótesis de procedencia expresas de asuntos que son de la competencia del referido tribunal administrativo; en la inteligencia que, por regla general, la demanda correspondiente a través de la cual se impugne el acto relativo deberá presentarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución administrativa definitiva que se impugna, y a falta de notificación o cuando se alegue que fue indebida o fraudulenta, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a partir de que el afectado tenga conocimiento de la resolución impugnada, en el entendido que en estos casos deberá estarse a lo previsto por el artículo 209, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación que instituye el procedimiento a seguir en los casos que se reclame un acto administrativo no notificado. ... En adición a lo anterior, resulta conveniente precisar también qué se entiende por «resolución definitiva» para efectos del primer párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A pesar de que el numeral 11 antes mencionado precisa qué se debe entender por resolución definitiva al establecer que tendrán tal carácter las resoluciones que no admitan recurso o admitiéndolo se trate de

recursos optativos, esta Segunda Sala considera que es contra derecho determinar el alcance de lo que es una «resolución definitiva» para efectos del juicio contencioso administrativo federal, solamente con base en la expresión del texto normativo, y para lograr una adecuada intelección del concepto se estima necesario tener presente lo que a continuación se detallará. La definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo, además de ponderar la atacabilidad de la resolución administrativa a través de recursos ordinarios en sede administrativa, necesariamente debe considerar la naturaleza de tal resolución, la cual debe constituir el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa. Dicho producto final o última voluntad, suele expresarse de dos formas: a) Como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento, o b) Como manifestación aislada que por su naturaleza y características no requiere de procedimientos que le antecedan para poder reflejar la última voluntad o voluntad definitiva de la administración pública. Así, tratándose de resoluciones definitivas que culminan un procedimiento administrativo, las fases de dicho procedimiento o actos de naturaleza interprocedimental no podrán considerarse «resoluciones definitivas» en obvio que éste sólo puede serlo el fallo con el que culmine dicho procedimiento excluyéndose a las actuaciones instrumentales que conforman el procedimiento administrativo, entendido tal como el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad que para este caso es precisamente la producción de la resolución administrativa definitiva cuyo objeto consiste a su vez en crear efectos jurídicos. No se generará agravio o conflicto alguno para el gobernado en tanto la administración pública no diga su última palabra por medio de la autoridad a quien competa decidirla en el orden jurídico correspondiente y solamente cuando la resolución de que se trata adquiere esa fijeza que impide reformas o mudanzas, se dice que «causa estado». La generación de esta situación últimamente mencionada en combinación con la causación de un agravio objetivo son las características de la resolución definitiva para efectos del juicio contencioso administrativo además de lo que prevé el artículo 11 la ley orgánica antes mencionada, lo que dará lugar al nacimiento del interés requerido para acudir a la vía en comentario. Ahora bien, teniendo en cuenta lo anterior, esta Segunda Sala arriba a la convicción de que los requerimientos que formula el fisco federal en términos del artículo 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación a contador público autorizado para dictaminar estados financieros, constituye, per se, una resolución de carácter definitivo que genera agravios objetivos tanto al contribuyente como al profesional contable y respecto de la cual, si se pretende su nulidad, es necesario entablar en su contra juicio contencioso administrativo de manera destacada, es decir, reclamando expresamente y por separado como «resolución impugnada» el aludido requerimiento. Lo anterior es así porque, como a continuación se demostrará, los requerimientos del fisco a contador público autorizado fundados en el numeral 55, fracción I, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación no constituyen una formalidad del procedimiento de comprobación fiscal que puede culminar con la determinación de un crédito fiscal, y por lo mismo, no pueden ser analizados en el juicio de nulidad donde exclusivamente se reclama la resolución que contiene un crédito fiscal; el requerimiento más bien representa una resolución definitiva que impone, al contador público dictaminador, una obligación fiscal en términos del artículo 11, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al momento que se le constriñe a cumplir irrestrictamente el requerimiento de entrega de información y documentación que le fue formulado poniendo además en tela de duda su labor como profesional autorizado, lo que evidentemente constituye un agravio objetivo al tratarse de un acto de molestia en los papeles y derechos del contador; y para el contribuyente relacionado con el dictamen financiero, constituye también una resolución definitiva que le ocasiona un agravio genérico en materia fiscal identificado con la fracción IV del artículo 11 de la actual Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues toda declaración de impuestos que comprende a la rendida bajo el formato de dictamen de estados financieros, importa una manifestación bajo protesta de decir verdad en el sentido de que los datos asentados en la declaración son ciertos y los requerimientos de información de esta clase traen aparejada una presunción de duda en dicha manifestación por parte de la autoridad exactora con respecto a su contenido, tan es así, que se vuelve necesaria su corroboración por parte del fisco y tal situación, evidentemente que importa un agravio objetivo y una molestia a los papeles, así como a la esfera

de derechos del contribuyente en nombre de quien se dictaminó; todo lo cual provoca el nacimiento de un interés apto para ocurrir a la instancia contenciosa administrativa. La definitividad del requerimiento en comentario, se acentúa si se tiene presente, además, que esta clase de actos administrativos se caracterizan por ser autónomos de los procedimientos de comprobación, ya que, de ordinario, orbitan fuera de las formalidades integrantes de dicho procedimiento, y tan es así, que un análisis detenido permite ubicarlos procesalmente en un momento anterior y tal vez preparatorio a los ulteriores procedimientos de comprobación fiscal que pudieran seguirle, o no. ...'. De la citada resolución, derivó la tesis 2a. X/2003 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página trescientos treinta y seis del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Novena Época, correspondiente al mes de febrero de dos mil tres, la cual establece: 'TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS. ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL. La acción contenciosa administrativa promovida ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aun cuando sólo requiere la afectación de un interés, no constituye una potestad procesal contra todo acto de la administración pública, pues se trata de un mecanismo de jurisdicción restringida donde la procedencia de la vía está condicionada a que los actos administrativos constituyan «resoluciones definitivas», y que se encuentran mencionadas dentro de las hipótesis de procedencia que prevé el citado artículo 11; ahora bien, aunque este precepto establece que tendrán carácter de «resoluciones definitivas» las que no admitan recurso o admitiéndolo sea optativo, es contrario a derecho determinar el alcance de la definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo sólo por esa expresión, ya que también debe considerarse la naturaleza jurídica de la resolución, sea ésta expresa o ficta, la cual debe constituir el producto final o la voluntad definitiva de la administración pública, que suele ser de dos formas: a) como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento, y b) como manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para poder reflejar la última voluntad oficial. En ese tenor, cuando se trata de resoluciones definitivas que culminan un procedimiento administrativo, las fases de dicho procedimiento o actos de naturaleza procedimental no podrán considerarse resoluciones definitivas, pues ese carácter sólo lo tendrá la última decisión del procedimiento, y cuando se impugne ésta podrán reclamarse tanto los vicios de procedimiento como los cometidos en el dictado de la resolución; mientras que, cuando se trate de actos aislados expresos o fictos de la administración pública serán definitivos en tanto contengan una determinación o decisión cuyas características impidan reformas que ocasionen agravios a los gobernados.'. De la transcripción anterior, se destaca lo siguiente: a) La definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo, además de ponderar la atacabilidad de la resolución administrativa a través de recursos ordinarios en sede administrativa, necesariamente debe considerar la naturaleza de tal resolución, la cual debe constituir el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa. Dicho producto final o última voluntad, suele expresarse de dos formas: 1. Como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento, o 2. Como manifestación aislada que por su naturaleza y características no requiere de procedimientos que le antecedan para poder reflejar la última voluntad o voluntad definitiva de la administración pública. b) No se generará agravio o conflicto alguno para el gobernado en tanto la administración pública no diga su última palabra por medio de la autoridad a quien competa decidirla en el orden jurídico correspondiente. Lo anterior es aplicable al caso que nos ocupa y para arribar a la conclusión de que las actas de requerimiento de pago y embargo, así como el acta de descripción de bienes embargados del crédito fiscal, materia del presente estudio, no constituyen una resolución definitiva que pueda reclamarse en el juicio de nulidad, es preciso hacer una relación de algunos hechos que se desprenden en el expediente fiscal como son: 1. Mediante oficio número 324-SAT-21-I-2034, de fecha siete de marzo de dos mil dos, la autoridad demandada, aquí recurrente, solicitó documentación al contribuyente Arm Mex Automotriz, Sociedad Anónima de Capital Variable, asentando lo siguiente: 'Servicio de Administración Tributaria. Administración Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur, con sede en Puebla de Zaragoza, en el Estado de Puebla. Núm. 324-SAT-21-I-2034. AMA990924CV0. GIM2100017/02. Asunto: Se solicita la documentación que se indica.

Puebla, Pue., a 7 de marzo de 2002. Arm Mex Automotriz, S.A. de C.V. 23 Sur 2710. Colonia Los Ángeles. Puebla, Puebla. ... Esta información y documentación se considera necesaria para el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, que las disposiciones legales anteriormente invocadas le otorgan a esta autoridad, a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que está afecta (o) como sujeto directo, en materia de las siguientes contribuciones federales: impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto al activo; y como responsable solidario, en materia de las siguientes contribuciones federales: impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado. Por el ejercicio comprendido del 1o. de enero de 2000 al 31 de diciembre de 2000. La información y documentación que se deberá proporcionar es la siguiente: ... Esta información deberá presentarse en forma completa, correcta y oportuna, mediante escrito original y dos copias, firmado por el contribuyente o su representante legal, haciendo referencia al número de este oficio, en esta Administración Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur en el Estado de Puebla, con domicilio en calle lateral de la recta a Cholula No. 103, Exhacienda Zavaleta, Puebla, Pue., dentro del plazo de quince días contados a partir del siguiente a aquel en que se le notifique el presente oficio, de conformidad con lo previsto en el artículo 53, inciso c), del mencionado Código Fiscal de la Federación. Atentamente. Sufragio Efectivo. No Reelección. El administrador local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur. C.P. Alfonso Díaz Ruiz.' (fojas 124 y 125 del expediente fiscal). 2. Notificación de fecha doce de marzo de dos mil dos, que se practicó a la contribuyente, actora en el juicio fiscal, de la resolución descrita en el punto anterior (foja 126 del expediente de origen). 3. Por oficio número 324-SAT-21-I-4-C-11053, de fecha dos de octubre de dos mil dos, la autoridad recurrente determinó el crédito fiscal a la parte actora, ello en virtud de que la contribuyente no presentó la documentación, libros o registros que le fueron requeridos mediante oficio 324-SAT-21-I-2034, relacionado en el punto uno que antecede el cual en lo que interesa menciona: 'Dependencia: Servicio de Administración Tributaria. Administración Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur. Con sede en Puebla de Zaragoza, en el Estado de Puebla. Núm. 324-SAT-21-I-4-C-11053. R.F.C. AMA990924CV0. Exp. 390.1/3. Entrega personal GIM2100017/02. Asunto: Se determina el crédito fiscal que se indica. Puebla, Pue., a 2 oct. 2002. Arm Mex Automotriz, S.A. de C.V. 23 Sur 2710. Colonia Los Ángeles. Puebla, Puebla. ... Con oficio número 324-SAT-21-I-2034 del 7 de marzo de 2002, girado por el suscrito a su nombre, mismo que fue debidamente notificado previo citatorio el 12 de marzo de 2002, a la C. Jaqueline León González en su carácter de tercero y con calidad de secretaria de la contribuyente según consta en el acta de notificación, se le requirió para que dentro del término de quince días hábiles contados a partir del día siguiente al de su notificación, exhibiera la declaración del ejercicio de que se trata, así como diversa documentación relativa a las mismas, para proceder a su revisión, de cuyo estudio se concluye: Considerando único: En virtud de que la contribuyente, no presentó documentos, libros o registros que desvirtuaran las irregularidades en el oficio de observaciones número 324-SAT-21-I-4-C-9508 del 5 de julio de 2002, recibido por la C. Jaqueline León González en su carácter de tercero y secretaria de la contribuyente «Arm Mex Automotriz, S.A. de C.V.», previo citatorio, el día 15 de julio de 2002, dentro del plazo previsto en el artículo 48, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación vigente, no ejerciendo a su favor el derecho concedido en dicho precepto, se le tienen por no desvirtuados los hechos consignados en el mencionado oficio de observaciones; que se reseñan a continuación: ...' (fojas 65 y 66 expediente fiscal). Resolución respecto de la cual en la sentencia reclamada se decretó el sobreseimiento (lo cual no es materia de estudio en la presente ejecutoria). 4. Diligencia de notificación de fecha dieciocho de octubre de dos mil dos, respecto del oficio transcrito en el punto inmediato anterior (foja 83 y 84 del expediente fiscal). 5. A su vez mediante oficio número 325-SAT-21-I-II-1417, de fecha veinte de febrero de dos mil tres, la autoridad hacendaria designó notificadores ejecutores, para la práctica de la diligencia de requerimiento de pago y embargo, así como cualquier otra diligencia dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual dice lo siguiente: 'Servicio de Administración Tributaria. Administración General Jurídica. Administración Local Jurídica de Puebla Sur, con sede en Puebla de Zaragoza en el Estado de Puebla. Subadministración de Notificación y Cobranza. 325-SAT-21-I-II-1417. 390.1/8. Puebla, Puebla, veinte de febrero de 2003. Oficio de designación de los ejecutores e instrucción a los mismos. Contribuyente C. Representante legal de Arm Mex Automotriz, S.A. de C.V. R.F.C. AMA 990924

CV0. Domicilio: 23 Sur 2710, colonia Los Volcanes, Puebla, Puebla. Datos de la resolución a ejecutar: Resolución: 324-SAT-21-I-4-C-11053. Fecha de emisión: Dos de octubre de 2002. Autoridad emisora: Administración Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur, con sede en Puebla de Zaragoza en el Estado de Puebla. C. Lics. Leonardo Corzo Sánchez, Jesús Pacheco Robles, Apolinar Jacinto Pérez Cortés, Daniel López Díaz, José Luis Ortiz Silva, María del Socorro Cordero Solares y/o Elvia Rosalba Aguilar Hernández. Con fundamento en los artículos 17-A, 21, 65, 145, 151 y 153 del Código Fiscal de la Federación, 8o. de su reglamento y 1o., 2o., 3o., 7o., fracción XIII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, vigente a partir del 1o. de julio de 1997; 28, fracción II, último párrafo en relación con el artículo 26, fracción XII y 39, apartado A, tercero y octavo transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de marzo de 2001; en vigor a partir del día siguiente al de su publicación; así como en los artículos segundo, primero y tercero transitorios del acuerdo de inicio de actividades publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de agosto de 2000, en vigor a partir del día siguiente al de su publicación; y artículos segundo y primero transitorio del acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2002, con vigencia al día siguiente, modificado mediante acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de septiembre de 2002, vigente al día siguiente de su publicación, se les designa como notificadores ejecutores para que practiquen de manera individual o conjunta la diligencia de requerimiento de pago y embargo, así como cualquier otra diligencia dentro del procedimiento administrativo de ejecución, respecto del crédito fiscal exigible derivado de la resolución señalada al rubro de este oficio y que le fue notificado al contribuyente el día dieciocho de octubre de 2002, para que se constituyan en forma individual o conjunta en el domicilio del deudor a requerirlo de pago del importe total del crédito actualizado, con sus accesorios legales, así como para recibir el pago y en el caso de que el deudor no acredite haber realizado el pago, interpuesto medio de defensa o en su caso, haber garantizado el crédito fiscal, procedan al embargo de bienes suficientes propiedad del contribuyente, o en su caso, de la negociación y de ser necesario la ampliación del embargo, para hacer efectivo el crédito a su cargo, con sus accesorios legales, levantando el acta correspondiente. Se le hace saber que en el supuesto de que el deudor o cualquier otra persona con quien se entienda la diligencia le impidiere materialmente el acceso al domicilio donde deba practicarse ésta o al lugar donde se encuentren los bienes a embargar, o impida la extracción de los mismos y en general cualquier acto tendiente a obstaculizar el desarrollo de la diligencia, siempre que el caso lo requiera, se le autoriza para solicitar el auxilio de la fuerza pública, para llevar cabo el procedimiento administrativo de ejecución con fundamento en el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación. En caso de que la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas del inmueble que se señale para el embargo o en los que se presuma que existen posibles bienes susceptibles de garantizar el crédito, se acuerda con fundamento en el artículo 163 del Código Fiscal de la Federación a autorizarlos para que ante la presencia de dos testigos sean rotas las cerraduras que fueren necesaria (sic), a efecto de que el depositario que se designe tome posesión del inmueble o en su caso, para que siga adelante la práctica de la diligencia que se les encomienda. Atentamente. Sufragio efectivo. No reelección. La Administradora Local Jurídica de Puebla Sur con sede en Puebla de Zaragoza en el Estado de Puebla. Lic. Mónica Ramírez Rosas.' (fojas 85 y 86 del expediente en cita). 6. Acta de requerimiento de pago y embargo, de fecha veintiocho de marzo de dos mil tres, misma que señala entre otras cosas lo siguiente: 'Servicio de Administración Tributaria. Administración General Jurídica. Administración Local Jurídica de Puebla Sur, con sede en Puebla de Zaragoza en el Estado de Puebla. Subadministración de Notificación y Cobranza. Calle 13 Sur 505, planta baja, Edificio Borbolleta. Colonia Centro. C.P. 72000, Puebla, Puebla. Puebla, Puebla a veintiocho de marzo de 2003. Requerimiento de pago. Representante Legal de Arm Mex, Automotriz, S.A de C.V. R.F.C. AMA-990924-CV0. 23 Sur número 2710, colonia Los Ángeles, Puebla, Puebla. C.P. 72440. Datos de la resolución a ejecutar: Resolución: 324-SAT-21-I-4-C-11053. Fecha de emisión: Dos de octubre de dos mil dos. Autoridad emisora: Administración Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur, con sede

en Puebla de Zaragoza en el Estado de Puebla. Fecha de notificación: dieciocho de octubre de dos mil dos ... En la ciudad de Puebla, Puebla a los veintiocho días del mes de marzo de 2003, siendo las dieciséis horas, me constituí en el domicilio ubicado en la calle veintitrés sur, número exterior dos mil setecientos diez, número interior y/o letra, colonia Los Ángeles, código postal 72440 de esta ciudad ... También se hace del conocimiento de la persona con quien se entiende esta diligencia, que tiene derecho a señalar bienes sobre los que se trabará el embargo que garantice el crédito fiscal, conforme a lo dispuesto en el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación. Apercibiéndolo que de no señalarlos o no respetar el orden establecido en el citado artículo el suscrito ejecutor procederá a señalarlos en términos del primer párrafo del artículo 156 del mismo ordenamiento. 1. En este acto la persona con quien se entiende la diligencia de nombre Luis Meza Cejudo manifiesta que sí señala bienes para el embargo, que garanticen el crédito fiscal, por lo que procede a señalar como bienes materia del embargo, los siguientes: La negociación en su conjunto denominada Arm Mex, Automotriz, S.A. de C.V., con todo lo que de hecho y por derecho le corresponde. 2. En este acto la persona con quien se entiende la diligencia de nombre ... manifiesta que no señala bienes para el embargo, que garanticen el crédito fiscal, por lo que el suscrito abogado notificador ejecutor actuante, con fundamento en el artículo 156 del Código Fiscal de la Federación procede a señalar como bienes materia del embargo, los siguientes: ... El notificador ejecutor actuante, en cumplimiento al oficio de designación de ejecutores e instructivo a los mimos declara embargados los bienes antes precisados ...' (fojas 17 a 21 del expediente relativo al juicio de nulidad). 7. Acta de descripción de bienes embargados, de fecha veintiocho de marzo de dos mil tres (foja 22 del expediente de nulidad) de la cual se desprende lo siguiente: `Servicio de Administración Tributaria. Administración General Jurídica. Administración Local Jurídica de Puebla Sur, con sede en Puebla de Zaragoza en el Estado de Puebla. Subadministración de Notificación y Cobranza. Calle 13 Sur 505 planta baja, Edificio Borbolleta. Colonia Centro. C.P. 72000, Puebla, Puebla. Nombre del contribuyente Arm Mex, Automotriz, S.A. de C.V. Documento determinante del crédito 324-SAT-21-I-4-C-11053. Fecha de emisión: 2-octubre-2002. Fecha de notificación 18 de octubre de 2002. Autoridad emisora: Administración Local de Auditoría Fiscal de Puebla Sur. Tipo de bienes embargados. Dinero, metales preciosos, bienes inmuebles X negociación. Acciones, bonos, valores, etc. bienes inmuebles.

'"No. Descripción de bienes embargados.

Único. La negociación denominada Arm Mex Automotriz, S.A. de C.V., en su conjunto con todo lo que de hecho y por derecho le corresponde.'

"Se hace notar que lo subrayado fue anotado en forma manuscrita, mientras que el resto se encuentra integrado dentro de un formato preimpreso. De lo anterior, se advierte que tiene razón la recurrente, para así estimarlo es necesario transcribir el artículo 11, fracciones I a IV, y primer párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que establece: `Artículo 11. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación: I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación. II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales. III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales. IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores. ... Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa ...'. De la interpretación de los párrafos del precepto transcrito, se desprende que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas. En ese sentido, debe decirse que para que los actos impugnados en la demanda de nulidad (acta de requerimiento de pago y embargo y acta de descripción de bienes), pudieran ser combatidos a

través del juicio de nulidad por ser competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es menester que cubrieran dos requisitos: 1. Que causen un agravio en materia fiscal distinto a los previstos en las fracciones I a III del precepto aludido. 2. Que se trate de resoluciones definitivas. El primero de los requisitos se encuentra cubierto, porque como acertadamente lo consideró la Sala Fiscal, los actos impugnados en el juicio de nulidad causan un agravio en materia fiscal a la actora, en tanto que en ellos se ejecuta el requerimiento de pago y embargo de bienes de la empresa actora. Siendo lo anterior lo que origina daños y perjuicios en la esfera jurídica de la empresa embargada, pues la naturaleza del embargo restringe la libertad de disposición del patrimonio de la empresa contribuyente. En ese orden de ideas, es dable concluir que con el acta de requerimiento de pago y embargo, causa un agravio en materia fiscal a la negociación, pues a virtud de dicho acto se somete a la autoridad de hacienda, sin que pueda disponer libremente del total de sus bienes, incluso esto, puede concluir en que se proceda a enajenar los bienes embargados; por lo que es inconcuso que dicho requerimiento de pago y embargo de bienes causa un agravio en materia fiscal a la demandante, quien durante todo el tiempo que esté impuesto el embargo de bienes, estará impedida para disponer libremente del total de sus bienes. Sin embargo, el segundo de los requisitos antes aludidos no se encuentra cubierto, porque los actos impugnados a que alude la recurrente no constituyen resoluciones definitivas, siendo que, como se vio, para la procedencia del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es requisito sine qua non que la resolución impugnada sea una resolución definitiva. Cabe ponderar, que la materia de estudio en los juicios contenciosos administrativos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no está abierta en posibilidades a todo acto de autoridad administrativa, sino que se trata de un juicio de jurisdicción restringida donde la procedencia de la vía se encuentra condicionada a que se interponga invariablemente en contra de actos de la administración pública federal que posean la característica de ser resoluciones administrativas definitivas y, que se encuentren mencionadas dentro de las hipótesis de procedencia expresas de asuntos que son de la competencia del referido tribunal administrativo. En ese sentido, debe decirse que el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establece lo que debe entenderse por resolución definitiva, al precisar que será tal aquella en contra de la cual no proceda recurso alguno o cuando la interposición de éste sea optativa. Ahora bien, visto de esa manera podría considerarse que en contra de los actos impugnados a que se refiere la recurrente, sí es procedente el juicio de nulidad, porque conforme al artículo 117, fracción II, inciso b), del Código Fiscal de la Federación, procede en su contra el recurso de revocación y éste, en términos del artículo 120, párrafo primero, de dicho ordenamiento, es optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Sin embargo, ello no es así, porque el alcance de definitividad de una resolución para efectos del juicio de nulidad, no puede derivar tan sólo de la circunstancia de que en contra de ellas no proceda recurso alguno o su interposición sea optativa al juicio fiscal; toda vez que la definitividad para efectos del juicio de nulidad, además de ponderar la atacabilidad de la resolución administrativa a través de recursos ordinarios en sede administrativa, necesariamente debe considerar la naturaleza de tal resolución, la cual debe constituir el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa, como se dejó adelantado anteriormente, es decir, como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento o como manifestación aislada que por su naturaleza no requiere de procedimientos que le antecedan. En ese sentido, debe decirse que tiene razón la recurrente al argumentar que el juicio de nulidad es improcedente, porque el acta de requerimiento de pago y embargo, así como el acta de descripción de bienes embargados, que impugnó la actora no tienen el carácter de definitivas. Resoluciones que por su propia naturaleza, no pueden constituir resoluciones definitivas, porque se emitieron dentro del procedimiento administrativo de ejecución, procedimiento en el cual se busca hacer efectivo un crédito fiscal, es decir, no se trata de la resolución que haya puesto fin al procedimiento administrativo. Cabe precisar que el procedimiento administrativo de ejecución es la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, también conocido como facultad económico-coactiva, regulado en los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación,

de los cuales se desprende que dicho procedimiento, se desarrolla mediante una serie de actos que tienen su inicial orientación en lo que dispone el artículo 145 del Código Fiscal Federal, en cuanto a que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora puede constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y, en el supuesto de no hacerlo en el acto, se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos o enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o bien el embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. En los invocados artículos se establece también que una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual debe fijarse la base para su enajenación, mediante los avalúos tanto de la autoridad exactora como del obligado y, en ciertos casos, el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo determinado; estableciéndose también lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, entre otros actos posteriores. En conclusión, el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos concatenados por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor, es decir, en el procedimiento administrativo de ejecución existe una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme. Conforme a lo establecido, debe decirse que si el acta de requerimiento de pago y embargo y el acta de descripción de bienes, impugnadas en el juicio de nulidad, fueron emitidas durante el procedimiento administrativo de ejecución, como actos dentro del procedimiento, que por sí mismas no ponen fin al mismo, es evidente que no constituyen resoluciones definitivas, lo que implica que el juicio fiscal, como acertadamente lo alega la recurrente, sea improcedente; pues al tratarse de actos administrativos dictados dentro de un procedimiento de ejecución fiscal, sólo procede el juicio de nulidad en contra de la resolución con que culmina dicho procedimiento, pudiéndose reclamar válidamente, en tal oportunidad, todas las violaciones cometidas dentro de dicho procedimiento, pues considerar lo contrario, equivaldría a estimar que es procedente el juicio de nulidad contra cada uno de los actos procesales de modo aislado, por no proceder en su contra recurso alguno o ser optativa su interposición, lo que desde luego obstaculizaría injustificadamente la secuencia ejecutiva. En este orden de ideas, al resultar sustancialmente fundado el agravio que hizo valer la recurrente, lo procedente es revocar la sentencia recurrida, para que la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deje insubsistente la resolución reclamada y, en su lugar emita otra en la que reitere el tercer considerando, inciso a) donde resolvió sobreseer el juicio respecto del oficio 324-SAT-21-I-4-C-11053, de fecha dos de octubre de dos mil dos, que contiene la resolución determinante del crédito fiscal y con base en los lineamientos de esta ejecutoria, declare fundados los argumentos vertidos por la autoridad demandada, decretando que el juicio de nulidad es improcedente respecto del acto impugnado consistente en el acta de requerimiento de pago y embargo, así como el acta de descripción de bienes embargados y, por ende, decrete el sobreseimiento por cuanto hace a las mismas. Cabe señalar que el criterio que aquí se sostuvo, es aplicable al caso como el de la especie, en el que la Sala sobreseyó respecto la resolución determinante, pero no es aplicable para los casos en que el contribuyente exprese desconocer la resolución determinante del crédito fiscal y no se demuestre lo contrario en autos. Y si bien, en el caso la contribuyente adujo en el juicio de nulidad desconocer el crédito; sin embargo, se demostró lo contrario y en el juicio de amparo relacionado no se combate tal aspecto. Visto el resultado a que se llegó se hace innecesario que este tribunal aborde el estudio del segundo agravio planteado por la recurrente en que alega cuestiones relacionadas con el fondo del asunto. Como apoyo de lo anterior, por analogía se cita la jurisprudencia que sostuvo la entonces Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página ciento trece del Tomo VI, Materia Común, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, que dice:

‘CONCEPTO DE VIOLACIÓN. CUANDO SU ESTUDIO ES INNECESARIO. Si el amparo que se concede por uno de los capítulos de queja, trae por consecuencia que se nulifiquen los otros actos que se reclaman, es inútil decidir sobre éstos.’."

Debe hacerse el señalamiento que el criterio anterior, denunciado como contradictorio con el sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, dio lugar a la tesis aislada VI.3o.A.220 A (ahora jurisprudencia VI.3o.A. J/45) publicada en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, marzo de 2005 en la página 1194, cuyos rubro y texto son los siguientes:

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL JUICIO DE NULIDAD FISCAL CONTRA SUS ACTOS RESULTA IMPROCEDENTE SI NO SE ENDEREZA CONTRA LA RESOLUCIÓN CON QUE CULMINA. De la ejecutoria que inspira la tesis 2a. X/2003 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la página trescientos treinta y seis del Tomo XVII, febrero de dos mil tres, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: ‘TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. «RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS». ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL.’, se desprende que la definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo, además de ponderar la atacabilidad de la resolución administrativa a través de recursos ordinarios en sede administrativa, necesariamente debe considerar la naturaleza de tal resolución, la cual debe constituir el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa y que no se generará agravio o conflicto alguno para el gobernado mientras la administración pública no diga su última palabra por medio de la autoridad a quien competa decidirla en el orden jurídico correspondiente. Ahora bien, el procedimiento administrativo de ejecución es la actividad que desarrolla el Estado para hacer efectivos los créditos fiscales a su favor, el cual se encuentra regulado en los artículos 145 a 196-B del Código Fiscal de la Federación, que se desenvuelve mediante una serie de actos que tienen su inicial orientación en lo que dispone el artículo 145 del apuntado ordenamiento, es decir, en el procedimiento administrativo de ejecución existe una serie coherente y concordante de actos tendentes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme. Así las cosas, los actos emitidos durante el procedimiento administrativo de ejecución, como actos que no ponen fin al mismo, no constituyen resoluciones definitivas, lo que implica que el juicio fiscal sea improcedente, en tanto que al tratarse de actos dictados dentro de un procedimiento de ejecución sólo procede el juicio de nulidad en contra de la resolución con que culmina, en el entendido de que podrán reclamarse válidamente, en tal oportunidad, todas las violaciones cometidas dentro de dicho procedimiento. Considerar lo contrario equivaldría a estimar que es procedente el juicio de nulidad contra cada uno de los actos procesales de modo aislado, por no proceder en su contra recurso alguno o ser optativa su interposición, lo que desde luego obstaculizaría injustificadamente la secuencia ejecutiva. Sin embargo, cabe señalar que este criterio no es aplicable para los casos en que el contribuyente en su demanda de nulidad exprese desconocer la resolución determinante del crédito fiscal que se le pretende cobrar, porque en este supuesto se impugna el procedimiento ejecutivo iniciado fundamentalmente por referirse a un tributo cuya existencia se ignoraba."

QUINTO. Atendiendo a lo anterior, corresponde ahora verificar, previamente, si en el caso existe o no la contradicción denunciada entre los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del mismo circuito.

Para ello, es necesario tener presente que la contradicción de tesis se presenta cuando los Tribunales Colegiados contendientes, al resolver los negocios jurídicos que generan la denuncia, examinan cuestiones jurídicamente iguales, adoptando posiciones o criterios jurídicos discrepantes y, además, que esta diferencia se presente en las consideraciones, en los razonamientos o en la

interpretación jurídicas de las sentencias respectivas; requiriéndose, asimismo, que los criterios provengan del examen de elementos esencialmente idénticos.

Es aplicable la jurisprudencia número 22/92 de la extinta Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Octava Época, Número 58, octubre de 1992, página 22 de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, que enseguida se transcribe:

"CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA. De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia, o de la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a) Que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b) Que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas; y c) Que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos."

De igual manera, cobra vigencia al respecto la jurisprudencia número P./J. 26/2001 sustentada por el Pleno de este Máximo Tribunal de la Nación, la cual se transcribe a continuación, cuyos datos de localización, rubro y texto son los siguientes:

"Novena Época
"Instancia: Pleno
"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
"Tomo: XIII, abril de 2001
"Tesis: P./J. 26/2001"Página: 76

"CONTRADICCIÓN DE TESIS DE TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. REQUISITOS PARA SU EXISTENCIA. De conformidad con lo que establecen los artículos 107, fracción XIII, primer párrafo, de la Constitución Federal y 197-A de la Ley de Amparo, cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o la Sala que corresponda deben decidir cuál tesis ha de prevalecer. Ahora bien, se entiende que existen tesis contradictorias cuando concurren los siguientes supuestos: a) que al resolver los negocios jurídicos se examinen cuestiones jurídicas esencialmente iguales y se adopten posiciones o criterios jurídicos discrepantes; b) que la diferencia de criterios se presente en las consideraciones, razonamientos o interpretaciones jurídicas de las sentencias respectivas; y, c) que los distintos criterios provengan del examen de los mismos elementos."

SEXTO. Precisado lo anterior, para decidir sobre la existencia o inexistencia de la contradicción denunciada, primeramente se debe realizar un extracto de las consideraciones fundamentales en que se apoyaron los fallos sujetos a examen.

1. El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al resolver las revisiones fiscales 92/2004 y 170/2004, llegó a la conclusión de que las diligencias de mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo, sí constituyen actos definitivos impugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; para ello se apoyó en las consideraciones legales que se sintetizan a continuación.

a) Que es infundado el tercer agravio hecho valer por la recurrente (autoridad fiscal), en el que la inconforme alegó que la sentencia recurrida es violatoria de los artículos 202, fracción II, 203, fracción II, 236 y 237 del Código Fiscal de la Federación, ya que la Sala Fiscal perdió de vista que

los actos del procedimiento administrativo de ejecución no son resoluciones definitivas dictadas por una autoridad fiscal que pueda ser impugnada en el juicio de nulidad, ni tampoco encuadran en ninguna de las hipótesis contempladas por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que no afectan los intereses jurídicos del demandante.

b) Que lo anterior tiene sustento en que la Sala Fiscal, al analizar la causal de improcedencia y sobreseimiento hecha valer por las autoridades demandadas, estimó en el cuarto considerando de la sentencia recurrida que el mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo sí es una resolución definitiva, toda vez que es una resolución emitida por una autoridad fiscal que causa un agravio a la parte actora, por lo que sí es de la competencia de este tribunal, además, en términos de los artículos 117 y 120 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el recurso es procedente tratándose de los actos de las autoridades fiscales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que no se ajustó a la ley y en el procedimiento administrativo de ejecución se encuentran entre otros actos los mandamientos administrativos de ejecución, como lo son el requerimiento de pago y el embargo, de conformidad con el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

c) Que además en el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación se indica que la interposición del recurso de revocación será optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que tal precepto da la opción para que se promueva el juicio de nulidad o el recurso de revocación, respecto de los actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución y al haber interpuesto el actor entre otras resoluciones las consistentes en el mandamiento de ejecución de requerimiento de pago y embargo, emitido por la Subadministración Local de Puebla Sur, dichos actos son competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que las resoluciones combatidas son definitivas y competencia de tal tribunal, por haber sido emitidas por una autoridad fiscal y causan un agravio fiscal distinto al que se refieren las fracciones I, II y III del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que es infundada la causal de improcedencia hecha valer.

d) El Tribunal Colegiado de Circuito a que se alude estimó que las consideraciones legales en que se apoyó la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa fue correcta, en virtud de que contrariamente a lo alegado por la autoridad recurrente las diligencias de mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo, sí constituyen actos definitivos impugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en atención a que fueron dictados dentro del procedimiento de ejecución llevado a cabo por una autoridad administrativa, como lo es la Administración Local de Recaudación de Puebla Sur, de lo que se sigue que si como lo destacó la Sala Fiscal al analizar la causa de improcedencia que se hizo valer en su contra, los actos aludidos sí pueden combatirse a través del recurso de revocación previsto en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, en cuya fracción II, inciso b), se dispone que esa clase de actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución pueden ser combatidos mediante la interposición de tal medio de defensa, tomando en cuenta que en términos del artículo 120 del mencionado código tributario, su interposición es optativa, por lo que la Sala Fiscal sí puede conocer acerca de su legalidad, por tratarse precisamente de actos dictados dentro del procedimiento administrativo que tienen el carácter de definitivos conforme a lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

e) Que si bien es cierto que en tales actos no se determina la existencia de una obligación fiscal en cantidad líquida o se dan las bases para su liquidación, ni se trata de resoluciones que nieguen devoluciones o un ingreso indebidamente percibido por el Estado, también lo es que al ser actos definitivos inherentes al procedimiento administrativo de ejecución, por el cual se hace efectivo un crédito fiscal, sí existe una afectación jurídica a los intereses del demandante, pues con ellos se causa al actor un agravio en materia fiscal diferente de la determinación del crédito en sí misma, por lo que tales actos son susceptibles de impugnarse a través del juicio de nulidad.

f) Que no obsta para arribar a la anterior conclusión que la inconforme haya alegado que no se hizo valer el recurso de revocación, ya que tal medio de impugnación es optativo.

g) De igual manera, no pasa inadvertido lo manifestado por la recurrente respecto de que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos concatenados entre sí, por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal: en función de que precisamente al tratarse de un procedimiento, los actos llevados a cabo dentro del mismo son independientes unos de otros y, por tanto, para los efectos del juicio fiscal, definitivos en cuanto a sus consecuencias jurídicas, sin que al respecto le beneficie a la recurrente la jurisprudencia 17/98, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que tal jurisprudencia se refiere propiamente a la impugnación de actos aislados dentro del procedimiento administrativo de ejecución a través del juicio de amparo indirecto, antes de que se apruebe o desapruebe el remate, y no cuando en contra del mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo, como actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se interpone el juicio de nulidad, como acontece en la especie.

2. Por el contrario, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, al dictar las ejecutorias vinculadas con la revisiones fiscales 111/2004 y 164/2004, arribó a la conclusión de que las actas de requerimiento de pago, embargo y el acta de descripción de los bienes embargados no son impugnables a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que tales actos por sí mismos no ponen fin al procedimiento administrativo de ejecución, dado que no constituyen resoluciones definitivas y el juicio de nulidad procede única y exclusivamente en contra de la resolución con que culmina dicho procedimiento.

El Tribunal Colegiado de referencia para llegar a la conclusión aludida se apoyó fundamentalmente en las consideraciones que se sintetizan a continuación.

a) Que es de estudio prioritario el agravio expresado por la autoridad recurrente, en el que se adujo violación a lo previsto en el artículo 202, fracción XIV, del Código Fiscal de la Federación, toda vez que la Sala Fiscal desestimó la segunda causal de improcedencia que hizo valer, consistente en que los actos impugnados consistentes en las diligencias de requerimiento de pago y embargo fueron emitidas dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se va emitiendo por etapas hasta su culminación, por lo que el particular debe esperar hasta que culmine el mismo y contra el último acto podrá hacer lo que a su derecho convenga en contra de todo el procedimiento.

b) Que si bien es cierto que los actos impugnados en el juicio de que se trata pudieran ocasionar algún perjuicio al particular, lo cierto es que para que proceda éste es necesario que se trate de la resolución definitiva.

c) Que la recurrente también adujo que la Sala responsable omitió hacer pronunciamiento en relación con el señalamiento que hizo en relación con el primer párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el cual se señala que tal tribunal sólo conocerá de los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones definitivas que se indican en sus diferentes fracciones.

d) Que la sentencia recurrida es contraria a derecho, ya que se limita a manifestar que las resoluciones impugnadas en el presente juicio encuadran en la fracción II del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, y que, por tanto, la demandante se encontraba en condiciones de impugnar dicho acto en el recurso de revocación, como en el juicio de nulidad; sin embargo, en el primer párrafo del artículo 11 de la ley orgánica antes referida, se establece como condicionante que las resoluciones sean definitivas, lo cual no acontece en la especie, ya que los actos

impugnados en el juicio de nulidad son relativos al procedimiento administrativo de ejecución, y no es la resolución que pone fin a dicho procedimiento la que se impugna.

e) Que también se esgrimió que el hecho de que la emisión de los actos que se pretenden nulificar pudieran o no causar algún perjuicio a la parte actora no es razón suficiente para considerar procedente el juicio de nulidad.

f) Que los razonamientos de la recurrente tienden a justificar que el acto impugnado ante la Sala Fiscal no puede ser materia de análisis en el juicio de nulidad, por no constituir una resolución definitiva que afecte la esfera jurídica del contribuyente.

g) Que para resolver el problema planteado se debe hacer referencia a lo que debe entenderse por resolución definitiva impugnable en el juicio de nulidad, para lo que es ilustrativa la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de tesis 79/2002-SS, de la cual derivó la tesis aislada 2a. X/2003, de rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. 'RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS'. ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL.", que de tal ejecutoria se destaca lo siguiente: a) La definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo, además de ponderar la atacabilidad de la resolución administrativa a través de recursos ordinarios en sede administrativa, necesariamente debe considerar la naturaleza de tal resolución, la cual debe constituir el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa. Dicho producto final o última voluntad suele expresarse de dos formas: 1. Como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento, o 2. Como manifestación aislada que por su naturaleza y características no requiere de procedimientos que le antecedan para poder reflejar la última voluntad o voluntad definitiva de la administración pública. b) No se generará agravio o conflicto alguno para el gobernado en tanto la administración pública no diga su última palabra por medio de la autoridad a quien competa decidirla en el orden jurídico correspondiente. Lo anterior es aplicable al caso que nos ocupa y para arribar a la conclusión de que las actas de requerimiento de pago y embargo, así como el acta de descripción de bienes embargados del crédito fiscal, materia del presente estudio, no constituyen una resolución definitiva que pueda reclamarse en el juicio de nulidad.

h) Que conforme a lo anterior la recurrente tiene razón en el sentido de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas y que los actos impugnados en la demanda de nulidad de que se trata (acta de requerimiento de pago y embargo y acta de descripción de los bienes embargados), para que pudieran ser impugnados a través de juicio de nulidad era necesario que cubrieran dos requisitos: 1. Que causen un agravio en materia fiscal distinto a los previstos en las fracciones I a III del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2. Que se trate de una resolución definitiva.

i) Que el primero de los requisitos se encuentra cubierto, porque los actos impugnados causan un agravio en materia fiscal a la parte actora, en tanto que en ellos se ejecuta el requerimiento de pago y embargo de bienes a la empresa actora. Que es lo que origina daños y perjuicios en la esfera jurídica de la empresa embargada, ya que se restringe la libertad de disposición del patrimonio de la empresa contribuyente. Sin embargo, el segundo de los requisitos antes citados no se encuentra cubierto, porque los actos impugnados no constituyen resoluciones definitivas.

j) Que cabe ponderar que la materia de estudio en los juicios contenciosos administrativos ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no está abierta en posibilidades a todo acto de autoridad administrativa, sino que se trata de un juicio de jurisdicción restringida donde la procedencia de la vía se encuentra condicionada a que se interponga en contra de actos de la

administración pública federal que posean la característica de ser resoluciones administrativas definitivas y que se encuentren mencionadas dentro de las hipótesis de procedencia expresas de asuntos competencia del referido tribunal administrativo.

k) Que en el caso de que se trata tiene razón la recurrente al argumentar que el acta de requerimiento de pago y embargo, que impugnó la actora, no tiene el carácter de definitiva, ya que el procedimiento administrativo de ejecución es la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos, en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor, también conocido como facultad económico-coactiva regulado en los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación, de los cuales se desprende que dicho procedimiento se desarrolla mediante una serie de actos que tienen su inicial orientación en lo que dispone el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro del plazo señalado por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Que para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito el ejecutor designado puede constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en el supuesto de no hacerlo en el acto, se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos o enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, o bien, el embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

l) Que en conclusión, el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos concatenados por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor, es decir, en el procedimiento administrativo de ejecución existe una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme y conforme a ello el acto de requerimiento de pago y embargo y el acta de descripción de bienes, impugnados en el juicio de nulidad, fueron emitidos durante el procedimiento administrativo de ejecución, como actos dentro del procedimiento, que por sí solos no ponen fin al mismo, lo que implica que en contra de tales actos resulta improcedente el juicio de nulidad, ya que éste procede única y exclusivamente en contra de la resolución con que culmina dicho procedimiento, pudiéndose reclamar válidamente, en tal oportunidad, todas las violaciones cometidas dentro del procedimiento.

De las consideraciones anteriores se puede advertir con meridiana claridad que los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito, sí son contradictorios, pues en la medida que el primero sostiene que la diligencia de requerimiento de pago, embargo y acta de bienes embargados es susceptible de impugnarse a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el segundo de ellos de manera opuesta sustenta el criterio de que tal juicio de nulidad resulta improcedente, ya que tales actos no tienen el carácter de definitivos, ya que al tratarse de actos administrativos dictados dentro de un procedimiento de ejecución fiscal sólo procede el juicio de nulidad en contra de la resolución con que culmina dicho procedimiento.

Atento a lo anterior se arriba a la conclusión de que sí se actualiza la contradicción de tesis denunciada, puesto que no obstante que los tribunales contendientes al resolver las revisiones fiscales sometidas a su potestad examinaron el mismo cuestionamiento jurídico, adoptaron criterios diametralmente opuestos, dado que lo afirmado por uno fue negado por el otro, ya que, como se ha mencionado, en tanto que el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito afirmó que resulta procedente el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en contra de la diligencia de requerimiento de pago, embargo y acta de descripción de los bienes embargados, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del propio Sexto Circuito negó tal afirmación, bajo el argumento de que tales actos no son impugnables a través del juicio de nulidad, en virtud de que no constituyen resoluciones definitivas y que el

juicio de nulidad solamente procede en el procedimiento administrativo de ejecución en contra de la resolución con que culmina tal procedimiento; la diferencia de criterios se presentó en las consideraciones jurídicas de las sentencias emitidas por los Tribunales Colegiados contendientes y, además, los criterios opuestos provienen del examen de los mismos elementos.

De lo anterior se evidencia que el tema a dilucidar consiste en determinar si la diligencia de requerimiento de pago, embargo y el acta de descripción de bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, son susceptibles de impugnarse a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien, si tales actos por emitirse durante el procedimiento administrativo de ejecución, como actos dentro del procedimiento, solamente pueden ser impugnados hasta el momento en que sea emitida la resolución con la que culmine tal procedimiento, resultando de esa manera improcedente el juicio de nulidad que se promueva en contra de tales actos.

SÉPTIMO. Ahora bien, delimitado el tema materia de contradicción, lo que procede es determinar cuál es el criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia, en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo.

Como se verá a continuación, el criterio que debe prevalecer con carácter de jurisprudencia es el sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Se debe recordar que el tema de contradicción consiste en determinar si la diligencia de requerimiento de pago, embargo y el acta de descripción de bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, son susceptibles de impugnarse a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, o bien, si tales actos por emitirse durante el procedimiento administrativo de ejecución, como actos dentro del procedimiento, solamente pueden ser impugnados hasta el momento en que sea emitida la resolución con la que culmine tal procedimiento, resultando de esa manera improcedente el juicio de nulidad que se promueva en contra de actos de tal naturaleza.

Debe precisarse que el procedimiento administrativo de ejecución se encuentra regulado en el título quinto, capítulo III, del Código Fiscal de la Federación, es decir en los artículos del 145 al 196-B.

Del contenido de los preceptos transcritos con anterioridad se puede establecer que el procedimiento administrativo de ejecución es la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, no cubiertos por el causante en los términos establecidos por la ley, actividad también conocida como facultad económica coactiva del Estado.

De igual manera, se puede advertir que el procedimiento administrativo de ejecución se encuentra integrado por una serie concatenada de actos, los cuales tienen su inicio propiamente con el requerimiento de pago y su culminación con la resolución que aprueba o desaprueba el remate, puesto que el artículo 183 del Código Fiscal de la Federación, que tutela tal procedimiento, previene que el Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura.

Desde luego, debe hacerse énfasis en el sentido de que dentro de tal procedimiento se encuentran reguladas otras etapas intermedias como son el requerimiento de pago antes mencionado, la ejecución forzada, el embargo y su tramitación, la intervención, el remate, la adjudicación, su preferencia, la enajenación fuera del remate, el abandono de bienes a favor del fisco y la prescripción de los créditos fiscales por el transcurso del tiempo.

Conforme a lo anterior, se puede establecer que el procedimiento administrativo de ejecución se efectúa mediante una serie de actos que tienen su inicial orientación en lo que dispone el artículo 145 del Código Fiscal Federal, en cuanto a que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora puede constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y, en el supuesto de no hacerlo en el acto, se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos o enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, o bien, el embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras. También se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etcétera; de igual manera, se establecen las formalidades que se deben seguir en cada una de las diligencias, consistentes en levantar acta pormenorizada al finalizar la diligencia y entregar copia de la misma a la persona con la que se entendió.

En los propios preceptos antes aludidos, también se establece que una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se deben fijar las bases para su enajenación, mediante los avalúos tanto de la autoridad exactora como del obligado y, en ciertos casos, el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el contribuyente embargado en un plazo determinado. Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etcétera. Luego, fincado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la ampliación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

Acorde con lo antes precisado, se puede establecer que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto concatenado de actos vinculados entre sí por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal debido por el deudor.

Además, se debe señalar que el procedimiento administrativo de ejecución tiene lugar con apoyo en un crédito fiscal firme, ya bien porque haya sido impugnado a través de los medios legales de defensa y el contribuyente no haya obtenido sentencia favorable, declarándose la validez del crédito, o bien, por no haber sido impugnado y, por consecuencia, haber adquirido firmeza por haberse conformado con el mismo, lo cual constituirá título ejecutivo que podrá hacerse efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, lo cual implica que la ejecución forzada brinda la posibilidad de hacer efectivos los créditos fiscales que se encuentren firmes y líquidos sin la necesidad de acudir a los tribunales para una previa aprobación; sin embargo, no obstante la firmeza que ya haya adquirido el crédito fiscal, ello de modo alguno puede evitar que al momento de que pretenda hacerse efectivo se cometan violaciones que necesariamente tengan que ser impugnadas por el contribuyente y reparadas por la autoridad administrativa, como se verá a continuación, a través de los medios legales correspondientes.

Ahora bien, para determinar si los actos que se susciten dentro de la tramitación del procedimiento administrativo de ejecución, como son el requerimiento de pago, diligencia de embargo y acta de descripción de los bienes embargados, son impugnables a través del juicio de nulidad, se hace necesaria la transcripción de los artículos 116, 117, 120 y 127 del Código Fiscal de la Federación,

así como el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los cuales son del tenor siguiente:

Código Fiscal de la Federación.

"Artículo 116. Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación."

(Reformado, D.O.F. 15 de diciembre de 1995)
"Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:

"I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

"a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

"b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

"c) Dicten las autoridades aduaneras.

"d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este código.

"II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

"a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código.

"b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.

"c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este código.

"d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este código."

"Artículo 120. La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

"Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente."

(Reformado primer párrafo, D.O.F. 15 de diciembre de 1995)
"Artículo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

"Si las violaciones tuvieren lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratare de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta."

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

(Reformado primer párrafo, D.O.F. 31 de diciembre de 2000)
"Artículo 11. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

"I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

"II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

"III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

"IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

"V. Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

(Reformado, D.O.F. 31 de diciembre de 2000)
"Cuando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa sólo tendrán efectos en cuanto a la determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

"VI. Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

"VII. Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada.

"VIII. Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

"IX. Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

"X. Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

"XI. Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

"XII. Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

(Reformada, D.O.F. 31 de diciembre de 2000)
"XIII. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

(Reformada, D.O.F. 31 de diciembre de 2000)
"XIV. Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

(Adicionada, D.O.F. 31 de diciembre de 2000)
"XV. Las señaladas en las demás leyes como competencia del tribunal.

"Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

(Reformado, D.O.F. 31 de diciembre de 2000)
"El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

(Adicionado, D.O.F. 31 de diciembre 2000)
"También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta configurada, en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Asimismo, conocerá de los juicios que se promuevan en contra de la negativa de la autoridad a expedir la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

(Adicionado, D.O.F. 31 de diciembre de 2000)
"No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior en todos aquellos casos en los que se pudiere afectar el derecho de un tercero, reconocido en un registro o anotación ante autoridad administrativa."

Como se puede advertir del texto del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dicho tribunal tendrá competencia para conocer de los juicios de nulidad que se promuevan contra las autoridades fiscales, en los términos precisados en cada una de sus fracciones, siempre y cuando tales actos tengan el carácter de definitivos.

En el propio precepto se señala que se entenderán como definitivas las resoluciones que no admitan recurso administrativo o cuando la interposición del recurso sea optativo.

Por su parte, del texto del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación aparece que la interposición del recurso de revocación será optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ahora bien, para la materialización del caso de procedencia del medio de defensa contenido en la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, se exige el requisito de definitividad, lo cual desde luego no sucede en lo que respecta a la fracción II del propio precepto legal, ya que en esta fracción se hace alusión a la procedencia del recurso de revocación en lo que respecta a los actos de autoridades fiscales federales dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

En efecto, en la fracción II, inciso a), del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación se establece la procedencia del recurso administrativo en contra del requerimiento de pago que se prevé en el artículo 145 del ordenamiento referido.

Por su parte, el propio artículo 117, en su fracción II, inciso b), establece que procede el recurso de revocación contra los actos de autoridades fiscales federales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.

De lo anterior aparece que si bien es cierto que en términos de la fracción I del artículo 117 antes referido se exige que para que proceda el recurso de revocación la resolución relativa debe tener el carácter de definitiva, no es menos cierto que por lo que respecta a los actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, comprendidos en la fracción II, inciso b), no se exige tal requisito, con la aclaración que dentro de tales actos no puede ubicarse al requerimiento de pago, ya que tal acto debe entenderse que queda comprendido en el inciso a) de la aludida fracción II del mencionado artículo 117.

En otro orden de ideas, debe destacarse que en términos de lo dispuesto por el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación resulta procedente el recurso de revocación como acto independiente, aun cuando forme parte del procedimiento administrativo de ejecución, ya que tal precepto establece el plazo para su interposición a partir del día siguiente al en que se haya realizado el embargo, sin perjuicio de que en contra de los demás actos que conforman dicho procedimiento resulte procedente el recurso de revocación, cada vez que se considere violada la ley, por así permitirlo el artículo 117, fracción II, antes citado.

De lo antes expuesto se evidencia que en la fracción II, inciso b), del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, se establece la procedencia del recurso de revocación en contra de los actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que no se han ajustado a la ley.

De igual manera, aparece que resulta procedente el recurso de revocación en contra del embargo, como acto independiente, en términos de lo establecido por el artículo 127 del propio ordenamiento legal.

Atento a lo anterior, es indudable que sí es posible combatir cada uno de los actos que se lleven a cabo dentro del procedimiento administrativo de ejecución de manera independiente, no obstante

que no tengan el carácter de definitivos como lo exige el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que tales actos no se encuentran sujetos a tales exigencias, y sólo bastará para su impugnación que se cometan en el procedimiento administrativo de ejecución.

Desde luego, debe destacarse que si el recurso de revocación a que se ha hecho mérito, conforme a lo dispuesto por el artículo 120 del código de la materia, es optativo para el contribuyente, antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es indudable que de la interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 117, fracción II, 120 y 127 del Código Fiscal de la Federación y 11, penúltimo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los actos a que se refiere el procedimiento administrativo de ejecución pueden válidamente impugnarse a través del recurso de revocación o, en su caso, a través del juicio de nulidad ante tal tribunal, dado que se trata de actos en contra de los cuales procede el recurso administrativo, pero su interposición ante la propia autoridad fiscal resulta optativo para el interesado.

No pasa desapercibido para esta Segunda Sala la existencia de la jurisprudencia 2a./J. 17/98, cuyos datos de localización, rubro y texto son los siguientes:

"Novena Época
"Instancia: Segunda Sala
"Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
"Tomo: VII, abril de 1998
"Tesis: 2a./J. 17/98
"Página: 187

"EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN AQUÉL SÓLO PROCEDE CUANDO SE RECLAMA LA DEFINITIVA, A PESAR DE QUE SE IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.-El procedimiento administrativo de ejecución regulado por los artículos 145 a 196 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad la resolución de alguna controversia entre partes contendientes, por lo que en rigor no puede decirse que se trate de un procedimiento seguido en forma de juicio, en los términos literales del artículo 114, fracción II, párrafo segundo, de la Ley de Amparo, pero consta de una serie coherente y concordante de actos tendientes a la obtención ejecutiva del cumplimiento de una obligación con base en una liquidación firme que constituye la prueba legal de la existencia del crédito, de su liquidez y de su inmediata reclamación y, como tal, presupuesto formal del comentado procedimiento de ejecución, similar en estos aspectos a una sentencia ejecutoriada. Por tanto, se justifica que el juicio de amparo sólo pueda promoverse hasta que se dicte en el citado procedimiento de ejecución fiscal la resolución con la que culmine, es decir, la definitiva en que se apruebe o desapruebe el remate, pudiéndose reclamar en tal oportunidad todas las violaciones cometidas dentro de dicho procedimiento. De lo contrario, si se estimara procedente el juicio de garantías contra cada uno de los actos procesales de modo aislado, se obstaculizaría injustificadamente la secuencia ejecutiva, lo cual no debe permitirse aunque se reclame la inconstitucionalidad de las leyes que rigen ese procedimiento, ya que de la interpretación relacionada de la citada fracción II del artículo 114 de la Ley de Amparo, acerca de que el amparo contra remates sólo procede contra la resolución definitiva que los apruebe o desapruebe, y de la fracción III del mismo precepto legal, se desprende que, en lo conducente, la intención del legislador ha sido la de que no se entorpezcan, mediante la promoción del juicio constitucional, los procedimientos de ejecución fundados en resoluciones o sentencias definitivas, a pesar de que éstas no deriven de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, por lo que operan las mismas razones para sostener que, tratándose del mencionado procedimiento, el juicio de amparo puede promoverse hasta que se dicte la última resolución que en aquél se pronuncie."

Ya que en tal jurisprudencia si bien es cierto que se sustenta el criterio de que es impugnable única y exclusivamente la última resolución que pone fin al procedimiento administrativo de ejecución, tal regla es aplicable por lo que respecta al juicio de garantías, atendiendo al principio de definitividad que lo rige, no es menos cierto que tal regla no es aplicable para el juicio de nulidad, en virtud de que existe dispositivo legal expreso en el que se establece que los actos que acontezcan dentro del procedimiento administrativo de ejecución serán impugnables cuando se alegue que no se ajustaron a la ley.

Conforme a lo anterior, el criterio que debe prevalecer con el carácter de jurisprudencia en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, es el sustentado por esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se redacta a continuación.

EJECUCIÓN EN MATERIA FISCAL. CONTRA LOS ACTOS DEL PROCEDIMIENTO PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD.-Conforme al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, la interposición del recurso de revocación en contra de los actos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución es optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Ahora bien, de la interpretación armónica del citado precepto con los artículos 116, 117, fracción II, inciso b), 127 del Código Fiscal de la Federación y 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se advierte que los actos a que se refiere el aludido procedimiento pueden impugnarse válidamente a través del recurso de revocación o, en su caso, mediante el juicio de nulidad ante dicho tribunal, dado que no se encuentran regidos por el principio de definitividad, sino por el contrario, la fracción II, inciso b) antes citada, expresamente otorga al contribuyente tal beneficio; de ahí que los actos que vayan suscitándose durante la tramitación del procedimiento de referencia podrán impugnarse a través del juicio de nulidad ante el tribunal mencionado cuando se considere que no están ajustados a la ley.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.-Sí existe la contradicción de tesis denunciada a que este toca se refiere.

SEGUNDO.-Debe prevalecer con el carácter de jurisprudencia la tesis redactada en la parte final del último considerando de esta ejecutoria.

Notifíquese; remítase testimonio de esta resolución a los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito y, en su oportunidad, archívese el toca relativo a la presente contradicción de tesis 76/2005-SS, como asunto concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Margarita Beatriz Luna Ramos, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y presidente Juan Díaz Romero. Fue ponente el señor Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Nota: La tesis VI.3o.A. J/45 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, abril de 2005, página 1276.

Tesis:

1.- Registro No. 176714
Rubro: EJECUCIÓN EN MATERIA FISCAL. CONTRA LOS ACTOS DEL PROCEDIMIENTO PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD.

Localización: 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXII, Noviembre de 2005; Pág. 48; [J];

Con el detalle y conclusión de la contradicción de tesis transcrita, queda en claro que las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, aún en su fase intermedia, son impugnables vía juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por así establecerlo los artículos 117, fracción II, y 120 del Código Fiscal de la Federación.

Como se aprecia, fue a partir de los criterios diametrales sustentados entre la Primer y Tercer Sala, ambas en, materia administrativa, del Sexto Circuito, del Poder Judicial de la Federación, que motivo la contradicción de tesis, 76/2005-SS, misma que resuelve la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos, que es procedente en contra de las diligencias del procedimiento económico coactivo, el juicio de nulidad, criterio jurisprudencial, que es obligatorio para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Acotamos el presente punto haciendo énfasis, que la modificación al articulo 127, del Código Fiscal de la Federación, en el año del 2006, y a la que ya nos hemos referido, únicamente restringe la interposición del recurso de revocación, en contra de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución antes de la convocatoria de remate, mas no así el juicio de nulidad, como erróneamente lo han sostenido algunas Salas, desechando o sobreseyendo instancias en contra de tales actos, proceder que definitivamente violenta lo dispuesto por los ya citados artículos 117, fracción II, inciso b) y 120 del Código Fiscal de la Federación, además de constituir un despejo a al jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación.

4.4. Efectos Jurídicos del concepto de definitividad en la Ley Orgánica del TFJFA de la impugnación por violaciones cometidas por la autoridad en el PAE.

A lo largo de los puntos aquí tratados se ha expuesto que el juicio de nulidad, procede en contra de resoluciones definitivas, mismas que enuncia el numeral 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, enunciación que no ha evitado controversia, pues está se ha suscitado al existir el cuestionamiento si las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución representan resoluciones definitivas o no.

En efecto la controversia se ha generado a partir de la definición de lo que debe entenderse cono resolución definitiva, que a decir de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 2a. X/2003, publicada en la página trescientos treinta y seis del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, Novena Época, correspondiente al mes de febrero de dos mil tres, establece que es aquella que representa la última resolución dictada para

poner fin a un procedimiento, o manifestación aislada que por su naturaleza y características no requiere de procedimientos que le antecedan para poder reflejar la última voluntad o voluntad definitiva de la administración pública, características con las que no cumple las diligencias intermedias del procedimiento administrativo de ejecución llámese requerimiento de pago, acta de embargo o intervención a la caja o administración, pues con estas no se pone fin o se culmina tal procedimiento aunado al hecho que no se trata se actos aislados sino todo lo contrario son concatenados uno de otro, es decir se integra de una seria de etapas secuenciales que inician con el requerimiento de pago y culminan con el remate de bines en beneficio del fisco federal.

Pues bien no obstante que las diligencias intermedias del procedimiento económico coactivo, no constituyen actos definitivos, con las que se culmina el procedimiento, lo cierto es que las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, deberán de conocer de las demandas de nulidad interpuestas por los gobernados en contra de estas, por así disponerlo el articulo 117, fracción II, inciso b) en relación con el 120, del Código Fiscal de la Federación y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que como hemos establecido, el primero señala que procede el recurso de revocación en contra de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, cunado se alegue que este no fue efectuado conforme a derecho y el segundo, da la opción de interponer el referido recurso administrativo o bien el juicio de nulidad, y el tercer numeral establece que se considera resolución definitiva aquella que pueda ser combatida opcionalmente vía recurso administrativo o juicio de nulidad, de hecho es la misma Segunda Sala del Poder Judicial de la Federación quien se pronuncia en favor de este respecto en la tesis con número de registro 176714, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXII, en noviembre del 2005, bajo el rubro: "EJECUCIÓN EN MATERIA FISCAL. CONTRA LOS ACTOS DEL PROCEDIMIENTO PROCEDE EL JUICIO DE NULIDAD."

Conviene transcribir también el siguiente presente emitido por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

No. Registro: 40,005
Precedente
Época: Quinta
Instancia: Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón)
Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 57. Septiembre 2005.
Tesis: V-TASR-VIII-1778
Página: 159

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

JUICIO DE NULIDAD, PROCEDE CONTRA ACTOS EMITIDOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- Los actos del procedimiento administrativo de ejecución, que se prevé y regula en los artículos 145 al 196 B del Código Fiscal de la Federación, no son resoluciones, entendiéndose por éstas en el ámbito administrativo, los actos en los que la autoridad

administrativa decide, resuelve agotando las etapas de creación del acto o concluye un procedimiento administrativo y se crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos u obligaciones, sin embargo, el referido procedimiento, no es más que un conjunto de actos ordenados y sistematizados, a efecto de hacer efectivo un crédito fiscal, por ello, los actos que lo integran, no son actos definitivos, sino actos de ejecución, pues no tienen un fin en sí mismo, sino son un medio o instrumento para cobrar un crédito contenido en un acto principal (las resoluciones y decisiones), que constituyen el principal fin de la actividad administrativa fiscal; como parte integrante del procedimiento administrativo de ejecución, podríamos mencionar, el requerimiento de pago (inicio), de no pagarse se sigue el embargo de bienes, la intervención, designación de interventor, avalúo, convocatorias, remate, venta, o adjudicación de los bienes. También es de resaltar que la impugnación de tales actos se prevé en los artículos 116 y 117, fracción II del Código Fiscal de la Federación, a través del recurso de revocación, pero este medio de defensa, de conformidad con el artículo 120 del mismo Ordenamiento, es optativo agotarlo o acudir ante este Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siendo este dispositivo el que determina la competencia de este Tribunal, para conocer sobre los actos administrativos materia del recurso de revocación, entre ellos, los actos del procedimiento de cobro de créditos fiscales, que se establecen en los incisos de la fracción II del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, por lo que en la especie se genera el supuesto previsto en la fracción XV, del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que señala como competencia de este Órgano Jurisdiccional, no sólo la determinada en las demás fracciones, sino también la que se establezca, en las demás leyes, como lo es el Código Tributario en las disposiciones en estudio, más aún que conforme al párrafo segundo del citado artículo, se dispone que por resolución definitiva competencia de esta Juzgadora, debe entenderse cuando contra el acto administrativo no se admita recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa, lo que ocurre en el caso que nos ocupa, por tanto, bajo dicho concepto tratándose de actos del procedimiento de cobro de créditos fiscales, cuyo recurso administrativo es optativo, deberá considerase también como supuesto de competencia previsto en la fracción IV, del artículo 11 en comento, al ser un acto administrativo en materia fiscal (por corresponder al cobro del crédito fiscal), cuyo recurso administrativo es optativo, razón por la cual adquiere la característica de un acto definitivo, del cual bajo los razones legales expuestas, este Tribunal sí es competente para conocer del mismo. Por otra parte, los actos administrativos emitidos dentro del procedimiento administrativo de ejecución, que se sigue en contra de un contribuyente, sí afectan su esfera jurídica, pues dicho procedimiento se dirige sobre los bienes y derechos del mismo, en el cual también se debe cumplir con los requisitos y formalidades legales, pues de no ser así se genera una afectación en el interés jurídico de la actora, quien es parte en el procedimiento como sujeto pasivo a quien se le aplica, el que tiene a su alcance los medios de defensa, como es este juicio para impugnarlos, en esas razones, es de concluir que los actos del procedimiento de cobro de créditos fiscales, sí son competencia de este Tribunal, y también generan afectación en la esfera jurídica de los contribuyentes, por lo que sí procede el juicio de nulidad, para su impugnación. (21)

Juicio No. 402/2005-05-01-7.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 18 de mayo de 2005, por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: José Manuel Bravo Hernández.- Secretario: Lic. Marco Antonio Esquivel Molina.

En virtud de lo antes expuesto, es dable concluir, que no obstante que las diligencias intermedias del procedimiento administrativo de ejecución no representan resoluciones, en las que se materialice la ultima voluntad del fisco, al constituir solo etapas secuénciales con las miras al cobró de un crédito fiscal, si procede en su contra el juicio de nulidad dado lo expuesto por los ya referidos artículos 117, fracción II, 120 del Código Fiscal de la Federación y 14 de la Ley

Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que el gobernado que se considere afectados por diligencias de requerimiento de pago, embargo, intervención podrá instaurar la defensa correspondiente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En efecto el numeral 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establece que procede el juicio de nulidad en contra de resoluciones definitivas emitidas por la autoridad fiscal, señalando una serie de estas, pero no solo ello en dicho numeral el legislador establece que serán definitivas aquellas resoluciones que no admitan en su contra recurso administrativo alguno o que bien admitiéndolo esté sea de interposición optativa con respecto al juicio de nulidad, es este articulo armonizado con la mencionados 117 y 120, del Código Fiscal de la Federación, que hacen posible la apertura del procedimiento contencioso administrativo en contra de las diligencias intermedias del procedimiento económico coactivo, al ser definidas por el legislador como definitivas auque por naturaleza estas no sean.

Conclusiones.

PRIMERO.- La legislación fiscal contempla una serie de hipótesis abstractas que al ser realizadas nace en automático el hecho generador u obligación, sin necesidad de resolución emitida por la autoridad.

SEGUNDO.- Una vez actualizado el supuesto de la ley o nacido el hecho generador se materializa el vínculo entre la autoridad y el gobernado al que se le denomina relación jurídico tributaria, en la que el primero es sujeto activo pues es quien recibe el pago de la contribución y el segundo pasivo quien sufre el gravamen o la carga tributaria, los sujetos precisados se encuentran obligados entre si, pues ambos cuentan con derechos y obligaciones recíprocos.

TERCERO.- La obligación tributaria tiene también su origen con la realización del hecho imponible, solo que en está a diferencia de la relación jurídico tributaria no se obligan ambos sujetos involucrados, sino que uno de ellos, esto es el activo, exige al pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria o en especie.

CUARTO.- La obligación fiscal medida o cuantificada es lo que se conoce como crédito fiscal, tal determinación en nuestro sistema jurídico corresponde generalmente a los particulares, no obstante la autoridad también puede efectuar y emitir la resolución liquidadora correspondiente la cual será valida siempre y cuando cumpla con los requisitos que exigen los numerales 14 y 16 Constitucionales relacionados con el 38 del Código Fiscal de la Federación.

QUINTO.- La exigibilidad del crédito fiscal, es decir la obligación del contribuyente de pagarlo, se da una vez que ha transcurrido el plazo que la ley establece, a su vez mientras este no transcurra la autoridad fiscal no podrá exigirlo.

SEXTO.- Una vez transcurrido el plazo legal, para el pago del crédito fiscal, si el sujeto activo no lo efectúa de manera voluntaria, lo cobrara la autoridad de forma forzosa, mediante la aplicación del procedimiento económico coactivo, conocido legalmente como procedimiento administrativo de ejecución, mismo en el que por su puesto se deberán respetar los derechos subjetivos del particular deudor, luego entonces para la aplicación del referido procedimiento es menester la existencia de una resolución liquidadora que conlleva aparejado ejecución, esto es el crédito fiscal y que este además sea exigible.

SEPTIMO.- Las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución inician con el requerimiento de pago, mismo que de no efectuarse, se continuara con el embargo de bienes del particular deudor, pudiendo ser bienes muebles, inmuebles o bien la negociación, en este ultimo caso se continua con el nombramiento de interventor con cargo a caja o incluso de la administración, y en caso de no

recuperarse el crédito fiscal, se procederá a la convocatoria y remate, o adjudicación de los bienes mismos, para la obtención de recursos en beneficio del fisco con lo que concluye así invariablemente el procedimiento económico coactivo, pues bien en cada una de las etapas que integran el procedimiento en comento, la autoridad deberá respetar las exigencias constitucionales de la debida fundamentación y motivación.

SEPTIMO.- Cuando algunas de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución no se efectúen conforme a derecho, el particular que las sufre o bien tercero que se considere afectado, podrá impugnarlas bien vía recurso de revocación bien procedimiento contencioso administrativo. Para el caso del recurso de revocación el momento de su interposición en contra de las citadas diligencias fue limitado hasta la fecha de la publicación de la convocatoria de remate o dentro de los diez día siguientes a su publicación, salvo tratándose de bienes inembargables o cuando el embargo lleve consigo actos de imposible reparación, ello a partir de la reforma de fecha 28 de junio del 2006, al articulo 127 del Código Fiscal de la Federación, que establece que cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajusto a la ley, las violaciones solo podrán hacerse valer ante la autoridad hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes a su fecha de publicación. Con tal reforma el legislador en definitiva ha dejado de privilegiar la seguridad jurídica en beneficio de los gobernados, pues se les puede privar del uso de sus bienes mediante embargo con extracción, ya que mientras se publica la convocatoria de remate, se encontrarán en poder el al autoridad ejecutora, además se pierde de vista que no todas las diligencias del procedimiento económico coactivo culminan con un remate, por ejemplo el nombramiento de intervención con cargo a caja, mediante el cual la autoridad podrá retirar importes en dinero en aras de cubrir un determinado crédito fiscal.

OCTAVO.- La reforma al artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, solo limita el momento de la interposición del recurso de revocación de las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución hasta el momento de la convocatoria de remate o dentro de los diez días siguientes a su publicación, mas no así el procedimiento contencioso administrativo, conclusión a la que llegamos a partir de lo dispuesto por el mismo Código Fiscal de la Federación que continua estableciendo que procede el recurso de revocación en contra de actos del procedimiento administrativo de ejecución así como la posibilidad de acudir de forma optativa al procedimiento contencioso administrativo y concatenando el hoy vigente articulo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que establece que se entenderán como resoluciones definitivas aquellas que no admitan recurso alguno o bien admitiéndolo este sea optativo, luego resulta que las diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, en cuales quiera de sus etapas, son consideradas como definitivas por ministerio de ley para ser combatidas en el referido procedimiento contencioso administrativo.

NOVENO.- En la practica, en las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa continúa la disparidad de criterio en el sentido si procede o no la impugnación de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, antes de la publicación de la convocatoria de remate, no obstante conoce de ellas cuando en la demanda los particulares accionantes, niegan lisa y llanamente la existencia de titulo que lleve aparejado ejecución es decir de crédito fiscal alguno, requisito esencial que otorga potestad tributaria a la autoridad ejecutora para la instauración de dicho procedimiento económico coactivo, pronunciándose en sentencia por su validez o nulidad representando ello una de las situaciones mas que debería tomar en cuenta al máximo tribunal del país para la emisión de un criterio jurisprudencial, interpretativo de los artículos 117, 125 y 127 del Código Fiscal de la Federación en relación con el referido articulo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que homologe los criterios en las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

DECIMO.- La defensa del contribuyente en un estado de derecho, es primordial por lo que el negarle la posibilidad de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se erosiona tal estado de derecho y violenta el acceso a la justicia garantía a la justicia plasmada en nuestra Constitución, de ahí en que la interpretación correcta del articulo 27 del Código Fiscal de la Federación es aquella en que solo se limita, tratándose de impugnación de diligencias del procedimiento administrativo de ejecución, acudir al recurso administrativo no así al juicio.

Bibliografía:

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO; Derecho Procesal Fiscal Mexicano. El Régimen Federal Mexicano; Primera Edición; Antigua Librería Robredo; México; 1982.

CABANELLAS, GUILLERMO; Diccionario de Derecho Usual; Octava Edición; Editorial Heliasta, S.R.L.; Buenos Aires; 1974.

CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO; Estudio Preliminar de la obra Instituciones de Derecho Financiero, de Mario Pugliese; Segunda Edición; Editorial Porrúa, S.A. México; 1976.

DE LA GARZA, SERGIO F.; Derecho Financiero Mexicano. Séptima Edición; Editorial Porrúa, S.A. México; 1976.

DE LA GARZA, SERGIO F.; Derecho Financiero Mexicano. Decimotercera Edición; Editorial Porrúa, S.A. México; 1985.

DE PINA, RAFAEL; Diccionario de Derecho; Décima Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1981.

FENECH, MIGUEL; Derecho Procesal Tributario; Librería Bosch; Barcelona; 1961.

FLORES ZAVALA, ERNESTO; Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; Decimoquinta Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1974.

FRAGA, GABINO; Derecho Administrativo; Duodécima Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1968.

GARCÍA MAYNES, EDUARDO; Introducción al Estudio del Derecho: Decimocuarta Edición; Editorial Porrúa S.A.; México; 1967.

GARZA, SERVANDO J.; Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano; Editorial Cultura, T.G., S.A.; México; 1949.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; "Acera de la llamada Parafiscalidad"; Monografía; Revista del Tribunal Fiscal de la Federación; Segundo Numero Extraordinario; México; 1966.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; Derecho Financiero; Editorial Desalma; Buenos Aires; 1962.

LOMELÍ CEREZO, MARGARITA; Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, S.A.; México; 1979.

MARGÁIN, HUGO B.; "Prescripción y Caducidad"; Monografía (Trabajo de ingreso a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal); Revista de Investigación Fiscal; Revista de Investigación Fiscal; Volumen 66; Secretaría de Hacienda y Crédito Público; México; Junio de 1971.

MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO; Introducción ala Estudio del Derecho Tributario Mexicano; Sexta Edición; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México; 1981.

MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO; La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México; 1967.

MARTINEZ LÓPEZ, LUIS; Derecho Fiscal Mexicano; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1959.

NAVA NEGRETE, ALFONSO; Derecho Procesal Administrativo; Primera Edición Editorial Porrúa, S.A.; México; 1959.

PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO; Derecho Procesal Fiscal; Segunda Edición; Textos Universitarios, S.A.; México 1974.

PUGLIESE, MARIO; Instituciones de Derecho Financiero; Segunda Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1976.

RIVERA PÉREZ CAMPOS, JOSÉ; Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos; Monografía; Revista de Investigación Fiscal; Volumen 51; Secretaría de Hacienda y Crédito Público; México; Marzo de 1970.

RODRIGUEZ LOBATO, RAÚL GERMÁN; Anticonstitucionalidad del Recurso del Recurso de Revisión ante el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación; Tesis Profesional; Universidad Nacional Autónoma de México; México; 1972.

SÁINS DE BUJANDA, FERNANDO; análisis Jurídico del Hecho Imponible. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública; Volumen XV; Número 60.

SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO; Derecho Fiscal Mexicano; Quinta Edición; Cárdenas Editor y Distribuidor; México; 1980.

SERRA ROJAS, ANDRÉS; Derecho Administrativo; Décima Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1981.

TENA RAMÍREZ, FELIPE; Derecho Constitucional Mexicano; Novena Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1968.

Hemerografia:

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, quinta época.

Legislación:

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial ISEF, México, 2009.

Ley de Amparo, Editorial ISEF, México, 2009.

Código Fiscal de la Federación, Editorial ISEF, México, 2009.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Editorial ISEF, México, 2009.

Código Federal de Procedimientos Civiles, Editorial ISEF, México, 2009.