

353
207



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ARAGON"

ANALISIS DEL INCIDENTE DE LA SUSPENSION
DEL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO
ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

Victor Manuel Romo Galicia



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

MEXICO, D. F.

1991.



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 está 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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N T R O D U C C I O N .

La materia de Derecho Fiscal comprendida dentro del plan de estudios de la Universidad Nacional Autónoma de México, constituye sin lugar a dudas, una de las asignaturas más interesantes - dentro de todas las que se imparten para obtener el grado de Licenciatura en Derecho. En la medida en que el estudiante se adentra a su estudio va conociendo una serie de figuras e instituciones que son totalmente diferentes a las de otras ramas de la ciencia del Derecho, aunque también algunos otros lineamientos del Derecho en General, tienen plena aplicación dentro del campo del Derecho Fiscal, como es el caso del Derecho Procesal.

Sin embargo uno de los principales problemas a que se enfrenta el estudioso de esta rama del Derecho, es la escasa bibliografía que se ha elaborado al respecto por parte de los muy contados abogados fiscalistas, sobre todo si se toma en cuenta que la mayoría de la literatura existente tiene un matiz contable, por ser contadores públicos quienes la elaboran y quienes ejercen esta rama de la ciencia que nos corresponde.

Al elaborar la presente tesis profesional, me he enfrentado al problema a que hemos hecho referencia en el párrafo inmediato anterior y más aún, a la casi nula bibliografía de Derecho Procesal Fiscal que es la materia sobre la cual se basa el conte-

nido de la presente tesis, por lo que parte de dicho contenido se basa en experiencias personales adquiridas en mi carácter de prestador de servicio social ante la Subtesorería de Administración - Tributaria Central dependiente de la Tesorería del Departamento - del Distrito Federal; como meritorio en la Cuarta Sala Regional - Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación y actualmente como abogado encargado de la defensa jurídica del Fisco Federal, adscrito a la Procuraduría Fiscal de la Federación.

La presente tesis profesional cuya denominación es: "ANÁLISIS DEL INCIDENTE DE LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO, ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION", está comprendida de cuatro capítulos de los cuales los 2 primeros versan sobre los lineamientos generales de la obligación fiscal y del procedimiento administrativo de ejecución, que constituyen temas inherentes a la autoridad fiscal como un ente recaudador de impuestos y los 2 capítulos restantes tratan sobre los aspectos generales del Órgano Administrativo Jurisdiccional encargado de resolver los conflictos jurídicos suscitados entre el fisco federal y los contribuyentes, así como un juicio crítico y propuesta de enmiendas y reformas al incidente que es objeto de estudio de la presente tesis.

Dado que el tema a estudio se circunscribe a una parte del procedimiento fiscal en su parte contenciosa, es decir, dentro del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federa-

ción, se hizo necesario remontarnos a las bases del Derecho Fiscal, tales como lo que se conoce como obligación fiscal, los sujetos, su concepto, diferentes tipos de contribuciones, el crédito fiscal y su determinación, la facultad de la autoridad fiscal para el cobro de los créditos fiscales, el procedimiento administrativo de ejecución y sus presupuestos para su procedencia, el interés fiscal y sus formas de garantizarlo, su dispensa, su concepto, recursos administrativos, etc., instituciones todas ellas que - - constituyen la estructura general de la materia fiscal.

Una vez visto lo que conforma al Derecho Sustantivo Fiscal estuvimos en aptitud de pasar a referirnos a la etapa del procedimiento fiscal o Derecho Adjetivo Fiscal, desde el origen del Tribunal Fiscal de la Federación hasta su naturaleza jurídica, integración y competencia. Posteriormente pasamos a referirnos al juicio de nulidad, a los requisitos para elaborar una demanda fiscal o en su caso una contestación, a las causales de improcedencia y sobresamiento, a las partes en el juicio fiscal, y las - - pruebas que deberán ofrecerse, a los alegatos y cierre de instrucción, a la sentencia y a los recursos procesales en contra de la sentencia definitiva, etc., haciendo un especial énfasis a los diferentes tipos de incidentes que pueden suscitarse dentro del procedimiento fiscal, así como su clasificación.

Especial estudio merecía el incidente de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución que es el tema modular

de la presente tesis y que como se verá, es de suma importancia y trascendencia porque constituye un medio legal que busca la justicia tributaria tanto a favor de los contribuyentes como para el fisco federal, de ahí que el suscrito se haya inclinado a elaborar un análisis de dicho incidente con el objeto de dar a conocer su correcta tramitación ante las Salas Regionales del Tribunal -- Fiscal de la Federación y sugerir a la vez algunas reformas que permitan mejorar dicha tramitación haciéndola más clara y comprensible.

Ahora bien, antes de pasar a dar lectura a la presente tesis profesional, debo manifestar que espero que la misma les sea de gran utilidad para todas aquellas personas que la lean, -- así como también lo suficientemente preparada para su exposición, defensa y aprobación ante las autoridades académicas de mi Universidad.

I N D I C E

	Pag.
INTRODUCCION.	1
INDICE.	5
ADVERTENCIA.	7
CAPITULO I. DE LA OBLIGACION FISCAL	9
A Sujetos.	11
B Concepto.	33
C Determinación del Crédito Fiscal.	36
D Exigibilidad del Crédito Fiscal.	48
1. Recurso de Revocación.	54
E Facultad de la Autoridad Fiscal para el Cobro de los Créditos Fiscales	61
CAPITULO II. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.	75
A Concepto.	83
B Procedencia.	86
C Medio de Impugnación.	109
1. Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.	112
D Del Interés Fiscal	117
1. Concepto.	119
2. Obligación de Garantizar el Interés Fiscal.	120
3. Formas de Garantizar el Interés Fiscal.	122
4. Dispensa del Otorgamiento de la Garantía del Interés Fiscal.	128
CAPITULO III. DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.	134
A Aspectos Generales	134
1. Origen	137
2. Naturaleza Jurídica.	153
3. Integración.	157
4. Competencia.	169
B Del Juicio de Nulidad	176
1. Demanda.	186
2. Contestación.	192

C	Incidentes de Previo y Especial Pronunciamiento	200
	1. Incompetencia.	203
	2. Acumulación de Autos.	205
	3. Nulidad de Notificaciones.	207
	4. Interrupción por Causa de Muerte o Disolución	209
D	Incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	213
	1. Procedibilidad.	214
	2. Tramitación ante la Sala Regional Competente del Tribunal Fiscal de la Federación.	216
	3. La Suspensión de la Ejecución.	218
	a) Provisional.	218
	b) Definitiva.	219
	4. Sentencia Interlocutoria que declara la Suspensión Definitiva del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	220
	 CAPITULO IV. JUICIO CRITICO.	224
A	Juicio Crítico al incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	224
B	Sugerencias de Enmiendas y Reformas	235
	 CONCLUSIONES.	250
	 BIBLIOGRAFIA	254

A D V E R T E N C I A .

La presente tesis no tiene por objeto un estudio profundo y particularizado de todos y cada uno de los temas que conforman el Derecho Fiscal, puesto que si así fuera, tendría entonces que realizarse un estudio comprendido en varios ejemplares, cuestión que implicaría una serie de investigaciones que tardarían mucho tiempo en concluirse dada la naturaleza cambiante y la constante evolución del Derecho Fiscal en virtud de las necesidades diarias y nuevas perspectivas económicas que día con día el Estado adquiere. Además, en algunas ocasiones nuestras investigaciones adolecen de lagunas y ofuscaciones ya que hasta nuestros días la materia fiscal padece de imperfecciones por la constante adecuación de las reformas fiscales a los mecanismos cotidianos de la práctica fiscal.

Es por lo anterior que el objetivo inmediato de la preparación de la presente tesis se centra en la necesidad de dar a conocer la correcta tramitación ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación el incidente que suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución pues la práctica ha demostrado que existe confusión en cuanto a la interposición del incidente en comento principalmente por parte de los demandantes. Asimismo, se darán a conocer a manera de propuesta las enmiendas y reformas que habrán de incluirse en un futuro proyecto de Código Fiscal de la Federación a efecto de hacer más clara la interpretación, aplicación y por ende la tramitación de dicho incidente.

Cabe mencionar que fue un singular esfuerzo el poder desarrollar el presente tema toda vez que en la actualidad son muy escasos los estudios y el material bibliográfico que versan acerca del procedimiento contencioso-fiscal y muy especialmente sobre la materia del incidente que nos ocupa, por lo que parte del contenido de la presente investigación, se basa en experiencias personales adquiridas en mi carácter de meritorio ante la Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación y actualmente como abogado encargado de la Defensa Jurídica del Fisco Federal.

Hecha la advertencia anterior, espero que el presente -- trabajo de investigación les sea de suma utilidad a todas aquellas personas que lo lean y además, sea considerado lo suficientemente preparado para su exposición y defensa ante las autoridades académicas de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales, en su -- plantei Aragón.

CAPITULO I

DE LA OBLIGACION FISCAL.

Jurídicamente hablando, sabemos que cuando una persona o varias de ellas en pleno uso de sus facultades y derechos celebran algún acto jurídico con otro u otros, entre los mismos surge una relación o vínculo que será susceptible de derechos y obligaciones para ambos contratantes. Así por ejemplo tenemos que tratándose de una operación de compra-venta, el comprador tendrá derecho a recibir la cosa a cambio de obligarse a pagar el precio pactado y por su parte, el vendedor tendrá derecho a recibir el precio o valor de la mercancía a cambio de la obligación de entregar el bien afecto a la operación. Todo lo anterior tiene plena aplicación dentro del campo del Derecho Privado.

Ahora bien, tomando como base lo anterior, tenemos que en cuanto a la materia fiscal se refiere, ésta también se circunscribe a una serie de derechos y obligaciones, pero con la diferencia de que aquí ya interviene el poder público como una de las partes, encontrando así entonces su plena aplicación dentro del Derecho Público.

En materia fiscal los sujetos obligados, que generalmente lo son los particulares, más que tener derechos tienen una gran diversidad de obligaciones originando con ello que el Dere-

cho Fiscal se le denomine de diversas maneras, tales como: Derecho Impositivo, Derecho Tributario, Derecho Financiero o Hacendario, - etc.

No es objeto principal de la presente tesis el dilucidar si se le ha denominado correctamente o no a nuestra materia, puesto que el objetivo de la misma se circunscribe a una situación específica dentro del Procedimiento Fiscal en su fase contenciosa, - más sin embargo, sólo diremos que para nosotros el nombre más acertado para denominar a nuestra materia es el de Derecho Fiscal Mexicano.

Volviendo a lo anterior tenemos que entre la gama de obligaciones que tiene el particular para con el fisco, están las de dar, hacer, no hacer y las de tolerar y que las partes que intervienen en toda obligación de carácter tributario pueden reducirse a dos, siendo éstas el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo, con la aclaración de que este último cuenta con otra modalidad como lo es en su carácter de responsable solidario.

La fuente de la relación jurídico-tributaria se encuentra establecida en la realización del hecho generador o de una situación específica prevista en la ley, es la actualización material de lo que la doctrina conoce como hecho imponible. No hay que -- confundir al hecho generador de la obligación fiscal con el hecho imponible, ya que ambos a pesar de pertenecer al mismo fenómeno -

de la causación, tienen una diferencia notable que los distingue. Cuando se habla de hecho generador se está haciendo referencia a aquella hipótesis normativa que plasmó el Legislador en una ley tributaria sustantiva, es simplemente un supuesto previsto cuya realización dará lugar al hecho imponible. Para dejar claro en definitiva lo anterior diremos que el hecho generador es aquello que en materia penal conocemos como tipo penal y el hecho imponible es aquella realización o conducta material del tipo penal.

A. SUJETOS.

Al hablar de las partes que intervienen en la relación jurídico-tributaria y a la realización del hecho generador previsto en las leyes fiscales, tenemos que hablar necesariamente tanto de acreedores como de deudores, mismos personajes que dentro de la jerga jurídico-fiscal se denominan Sujetos Activos y Sujetos Pasivos, respectivamente.

Dentro de los sujetos activos, tenemos que reciben tal denominación aquellos entes de carácter público que conocemos como Federación, Estados y Municipios y además el suscrito le agregaría también el Distrito Federal, lo anterior tiene su fundamentación legal en la interpretación a contrario sensu de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Federal, al establecer que dichos entes públicos realizan gastos en favor de nosotros, sus habitantes y es por ello que debemos contribuir de manera pro

porcional y equitativa para cubrirlos. Asimismo tenemos que dichos sujetos activos tienen facultades legales para obligar a sus gobernados a que les paguen las contribuciones adeudadas; dichas facultades no son discrecionales o renunciables, sino por el contrario es una facultad obligación de cobrar los créditos fiscales que les son adeudados, dados los fines a que se destinan los dineros obtenidos y que como todos sabemos son para cubrir el gasto público, mismos que se traducen en prestación de servicios de diversa índole, como son educación, seguridad ciudadana, alcantarillado, introducción de agua potable, pavimento, servicios médicos, etc., considerando así al crédito tributario como de interés público, de ahí su preferencia con respecto a otros tipos de crédito.

Ahora bien, también son considerados sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, los organismos fiscales autónomos, quienes tienen una personalidad jurídica propia distinta a la del Estado, tales como el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual según la ley que lo regula, en términos generales, lo faculta para determinar en cantidad líquida los créditos que tiene derecho a percibir por la prestación de los servicios médicos asistenciales, pensiones, capitales constitutivos fincados, jubilaciones, incapacidades, etc. Cuando las cuotas obrero-patronales no son pagadas oportunamente, además de que dichas liquidaciones tienen el carácter de Crédito Fiscal, pueden hacerse efectivos a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, aplicado por el mismo Instituto.

Otro organismo fiscal autónomo lo es el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, el cual, si bien es cierto que también es considerado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria nacida entre el Instituto y aquellos patrones que están obligados a efectuar sus aportaciones, también lo es que dicho Instituto carece de aquella facultad económica coactiva para hacer efectivos los créditos que le son debidos, teniendo encomendada la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución a las Oficinas Federales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tal y como lo prescribe el artículo 30 de la Ley del Infonavit, mismo que a la letra dice:

*Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el artículo anterior así como su cobro, tienen el carácter de fiscales.

El Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores en su carácter de Organismo Fiscal Autónomo está facultado en los términos del Código Fiscal de la Federación, para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida, requerir su pago y determinar los recargos que correspondan.

Los pagos que deban efectuarse conforme a lo señalado en este artículo, se harán en las oficinas del propio instituto o en las de las sociedades nacionales o instituciones de crédito que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El cobro y ejecución de los créditos no cubiertos, estarán a cargo de la Oficina Federal de Hacienda que corresponda, con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación".

El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los -- Trabajadores del Estado, es otro organismo fiscal autónomo, el -- cual adquiere menor relevancia en relación a los otros entes jurf-- dicos arriba mencionados, ya que las aportaciones que los emplea-- dos públicos están obligados a pagarle al Instituto, les son rete-- nidas por el mismo.

Y por último, las Tesorerías de los Estados (que también en algunas ocasiones reciben el nombre de Secretaría de Finanzas y la del Distrito Federal, también son considerados organismos -- fiscales autónomos, en virtud de tener encomendada la función de cuestación misma que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado como la de: determinación, exigibilidad y recaudación de los tributos previstos en la Leyes Fiscales. La plena funda-

mentación de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal la encontramos en la Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal, así como en su reglamento Interior los cuales a continuación se transcriben:

"Artículo 3o. de la Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal: Se auxiliará en el ejercicio de sus atribuciones, que comprenden el estudio, planeación y despacho de los asuntos que -- competen al Departamento del Distrito Federal en los términos de esta ley, de las siguientes unidades administrativas.

Fracción VIII, La Tesorería para atender primordialmente, las materias relativas a la operación de la administración fiscal y a la recepción de ingresos del Departamento del Distrito Federal".

"Artículo 8o. del Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal:

Corresponde a la Tesorería:

Fracción IX: Ejercer la facultad económico-coactiva, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivos los créditos fiscales a favor del Departamento

del Distrito Federal, así como los créditos fiscales de carácter federal en los términos de los acuerdos del Ejecutivo Federal".

A los anteriores sujetos de la relación jurídico-tributaria es a quienes les corresponde la determinación, exigibilidad y en su caso, el cobro coaccionado de los ingresos necesarios para el desarrollo armónico de sus funciones.

No pasa inadvertido para mí, el cuestionamiento hecho por diversos autores, en el sentido de que los Organismos Fiscales Autónomos son inconstitucionales y al respecto me permito transcribir lo manifestado por el maestro Raúl Rodríguez Lobato:

"En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios y no prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona individual o colectiva como sujeto activo, ni prevé tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

En vista de lo anterior, en México los organismos independientes del Estado a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, aquí denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el poder ejecutivo en la administración pública en los términos de la Ley Orgánica de la Administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para serlo sería necesario reformar la Constitución Federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria". (1)

En atención a lo anterior, el suscrito considera que si bien es verdad, que el artículo 31 fracción IV del Pacto Federal, faculta a los mexicanos para contribuir de una manera proporcional y equitativa para los gastos públicos de la Federación, Estados y los Municipios, constituyéndose así éstos como sujetos activos de la relación jurídico-tributaria, no menos cierto es que, en esa época en que el constituyente de 1917 al sentar las bases

(1) Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal, 2a. Edición, Editorial Harla, México 1987, P.P. 133 - 134.

para la creación de la Constitución Federal que hoy en la actualidad nos rige, únicamente consideró a tales entes públicos como únicos sujetos activos, no previniendo que en lo futuro habrían de -- crearse otros nuevos organismos que independientemente de tener -- una personalidad jurídica propia distinta a la del Estado, también tendrían encomendadas funciones de determinación y recaudación de contribuciones, todo ello en beneficio del propio organismo descentralizado y de sus afiliados o asegurados. Es por ello que considero y coincido con el autor antes citado, en lo referente a que es necesaria una reforma a nuestra Constitución Federal para que se prevea la hipótesis de que se crearán organismos fiscales autónomos o auxiliares de la Federación, Estados y de los Municipios, quienes les ayudarán al mejor cumplimiento de sus atribuciones en materia fiscal, a través de las leyes y acuerdos delegatorios de facultades respectivas.

Por otra parte, es importante señalar que frecuentemente algunos Organismos Fiscales Autónomos como sería la Tesorería local de algún Estado de la República, tienen funciones de determinación, exigibilidad y recaudación de contribuciones federales -- que originalmente le corresponden recaudarlos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la naturaleza misma de las contribuciones (federales), pero el proceder de dicha Tesorería se justifica en virtud de un documento denominado: "Convenio de Adhesión Fiscal"; celebrados entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Gobiernos Estatales con la aprobación de su le-

gislatura local y las tesorerías locales, convenios que son permitidos por así estar regulados en un cuerpo normativo que se conoce con el nombre de Ley de Coordinación Fiscal. Al determinar un crédito fiscal la Tesorería de algún Estado, en donde pretende el cobro de impuestos de carácter federal, tales como el Impuesto al Valor Agregado, debe de fundamentar su actuación en aquel convenio de adhesión fiscal celebrado con la Hacienda Pública Federal, además de los artículos procedentes de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de los acuerdos delegatorios de facultades, de la Ley de Coordinación Fiscal y demás relativos, ya que de lo contrario el acto administrativo consistente en el Crédito Fiscal notificado, estaría viciado de falta o indebida fundamentación y motivación según el caso, procediendo a su impugnación a través del recurso de revocación ante la propia Tesorería local o bien, entablar juicio de nulidad directamente ante la Sala Regional Competente del Tribunal Fiscal de la Federación.

Ahora bien, en otro orden de ideas y como ya anteriormente lo hemos manifestado, la otra parte que existe dentro de la relación jurídico-tributaria lo es el sujeto pasivo, misma persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto en virtud de haber realizado alguna conducta o acto que coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto, produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen. Sobre el Sujeto Pasivo de la obligación fiscal, el maestro Luis Humberto

Delgadillo Gutiérrez nos dice lo siguiente:

"El Sujeto Pasivo que, conforme a la teoría General del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

En materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tanto sustantivas como formales. Sin embargo, puede darse el caso, como se dá, que la contribución no es enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una o de otra forma tuvo alguna relación con el sujeto del impuesto ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, u -- otra circunstancia que posteriormente veremos, lo que nos pone frente a dos tipos de sujetos: el Sujeto del Impuesto y el Sujeto Pagador, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro, puesto que de ninguna manera hay liberación del adeudo.

En principio debemos dejar asentado que el sujeto pasivo debe ser una persona física o moral, en los términos del Derecho Común, como lo reconoce el artículo primero del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior afirmamos que son sujetos del impuesto las personas físicas o morales que se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley preve.

El otro tipo de sujeto pasivo es el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria". (2)

En esta tesitura, es conveniente distinguir desde ahora que el sujeto pasivo de la obligación fiscal tiene dos modalidades, la primera cuando es el responsable directo del pago del impuesto, en virtud de haber sido la persona que realizó la situación jurídica o de hecho previstas en las leyes tributarias y la

(2) Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 1a. Edición, Edit. Pac, México 1985, Pág. 107.

segunda, es cuando un tercero a pesar de no haber realizado el hecho generador, es quien realiza el pago, viniendo así a constituirse automáticamente como responsable solidario. Por el momento sólo nos referiremos al sujeto pasivo responsable directo de la obligación fiscal, avocándonos posteriormente al sujeto pasivo responsable solidario.

El maestro Ernesto Flores Zavala nos dice que:

"Sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938 dice:

"Sujeto o deudor de un Crédito Fiscal es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al fisco federal".
El artículo 13 del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1955 dice:

"Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal". (3)

(3) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas - Mexicanas, 14o. Edición, Edit. Porrúa, México 1972, P. 54.

Como se desprende de las transcripciones anteriores tenemos que los autores coinciden en que el Sujeto Pasivo reúne los siguientes requisitos:

- 1.- Que es una persona física o moral.
- 2.- Que puede ser mexicana o extranjera.
- 3.- Que ha realizado el hecho generador previsto en las Leyes Tributarias y,
- 4.- Que están obligadas de conformidad con la ley al pago de una prestación determinada al Fisco Federal.

Por su parte el actual Código Fiscal de la Federación, - no nos proporciona una definición de sujeto pasivo como lo hacían los anteriores de 30 de diciembre de los años de 1938 y 1956, - - pues únicamente se limita a mencionarnos en su artículo primero - que: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales -- respectivas..." Asimismo nos dice que: "La Federación queda - - obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente". y que: "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". En este orden de ideas, tenemos que - nuestro actual Código Fiscal es simplista al considerar únicamente a las personas físicas y morales como sujetos pasivos que han de contribuir para los gastos públicos, sin ampliar su hipótesis

normativa hasta la nacionalidad de dichos entes jurídicos; pues en mi opinión, considero más acertada la definición que se establecía en el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966.

Independientemente de lo anterior y a manera de comentario, me permito dar una definición de Sujeto Pasivo, misma que ha sido producto de mi criterio personal y en donde he tomado en consideración las dos modalidades que preve el sujeto a estudio en el presente apartado: "Sujeto Pasivo o deudor de un crédito fiscal, es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal, en virtud de haber realizado el hecho generador de la obligación fiscal, o bien, cuando aún no realizándolo, así lo determinen las leyes fiscales en virtud de alguna relación particular, personal o jurídica nacida entre el sujeto realizador del hecho generador y el sujeto pagador".

Por último pasemos ahora a la segunda modalidad que inviste el sujeto pasivo de la obligación fiscal, denominado también sujeto pagador u obligado solidario o como lo denomina nuestro actual código tributario en su artículo 26: Responsable solidario.

El fiscalista mexicano José de Jesús Sánchez Piña, en su libro nos define a la responsabilidad solidaria en los términos siguientes:

"Es aquella que asume un sujeto en virtud de que las leyes lo determinen, o bien porque dicho sujeto manifieste su voluntad de asumir obligación por cuenta ajena de manera expresa e indubitable". (4)

La anterior definición nos parece acertada ya que efectivamente la responsabilidad solidaria puede nacer por virtud de la misma ley o de la voluntad de un sujeto distinto del deudor directo, sin embargo, es conveniente investigar con otros autores para tener una concepción más amplia sobre el tema.

En efecto el maestro Raúl Rodríguez Lobato nos comenta lo siguiente:

"Al estudiar el sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se -

(4) Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal, 4a. Edición, Editorial Pac. México 1987. P. 106.

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

En este orden de ideas, preferimos distinguir al titular del adeudo, del tercero con responsabilidad del pago denominando al primero deudor o responsable directo y al segundo deudor o responsable indirecto.

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

deber que tiene el representante de un menor - de que los tributos causados por éste sean satisfechos oportunamente; o el similar deber - que tiene el patrón respecto de los tributos causados por sus empleados". (5)

Así pues, tenemos que el responsable solidario es quien efectivamente paga el impuesto, no obstante que el que realiza el hecho generador de la obligación fiscal es otra persona, es menester decir que el Código Fiscal Vigente, no nos define de una manera expresa al responsable solidario, sino que únicamente se concreta a enumerar once hipótesis, mismas que quienes se encuentren en alguna o algunas de ellas, serán considerados por el fisco como sujeto pasivo con responsabilidad solidaria. Al efecto me permito citar las once hipótesis previstas en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación Vigente:

"Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I.- Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes,
-

(5) Rodríguez Lobato. Derecho. P.P. 147 y 148 Ob. Cit.

hasta por el monto de dichas contribuciones.
(Ygr. los patrones a sus empleados).

- II.- Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente hasta por el monto de estos pagos.
(Ygr. los contadores de las empresas).

- III.- Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes, a que se refiere este código y su reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no

retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquier de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita y antes de que se le haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV.- Los adquirientes de negociaciones, respecto de

las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma. (Vgr. los nuevos propietarios de las negociaciones incumplidas con sus obligaciones fiscales).

V.- Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones. (Vgr. apoderados de extranjeros).

VI.- Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado. (Vgr. los tutores de artistas que son menores de edad).

VII.- Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos. (Vgr. responsabilidad solidaria de los beneficiados).

VIII.- Quienes manifiestan su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX.- Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios con excepción de las multas.

X.- Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado, en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuanto tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

- XI.- Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

Por último y para poner fin a este tópico de la responsabilidad solidaria, sólo diré que la misma se justifica en virtud de la preferencia del crédito fiscal frente a otro tipo de créditos que ya es considerado como de interés público porque el fisco tiene la necesidad de asegurar el dinero que se destinará para cubrir el gasto público, de ahí su correlación con la garantía del interés fiscal, misma que se analizará más adelante.

3. CONCEPTO

Ya anteriormente hemos hecho referencia de una manera generalizada a la posición que ocupa la obligación fiscal dentro del campo de la teoría general de las obligaciones. Decíamos que la obligación fiscal encuentra su plena aplicación dentro del campo del Derecho Público, toda vez que las partes que intervienen en la obligación fiscal están constituidas por una parte, por el Estado en sus calidades de Federación, Entidades Federativas y Municipios, o bien, por organismos fiscales autónomos y por otra, los particulares quienes también reciben las denominaciones de contribuyentes o sujetos pasivos.

Asimismo, los elementos que conforman toda obligación fiscal se reducen a cuatro, siendo éstos: Los sujetos del impuesto, el objeto del mismo, la base gravable y la tasa o tarifa aplicable a la base gravable. (6)

A continuación daremos algunas definiciones de obligación fiscal comenzando en primer término por el tratadista italiano - Gustavo Ingresso:

(6) Sánchez Piña. Nociones. P.P. 104 y 105. Ob. Cit.

"La obligación fiscal es el medio jurídico del - que se sirve el Estado para imponer al individuo un determinado acto (una prestación pecuniaria) en interés del propio Estado que es el sujeto - activo de la relación". (7)

La anterior definición desde el punto de vista particular del suscrito la considero superficial, ya que sólo habla de un medio jurídico que presupone la exigencia de una prestación pecuniaria.

Por su parte el maestro Emilio Margafn Manautou define a la obligación fiscal como:

"El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado Sujeto Pasivo, el cumplimiento de una - prestación pecuniaria excepcionalmente en especie". (8)

El concepto dado por el maestro Emilio Margafn es un po-

- (7) Ingresso Gustavo, *Instituzioni di Diritto Finanziario*. Ed. Napoli. 1956. Cit. Pos. Vallado Miguel, Fausto Enrique. *Principios Generales de Administración Tributaria*. 1a. Edición. Edit. Pac. México 1986. P. 71
- (8) Margafn Manautou Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 6a. Edición, Editado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1981. Cit. Pos. Rodríguez Lobato Raúl. *Derecho*, P. 110.

co más completo que el primeramente citado, pues aquí ya se habla de una prestación excepcionalmente en especie.

Y por último, Sergio Flores de la Garza nos dice:

"Que es aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar, cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie". (9)

Como se desprende de las anteriores definiciones, todas coinciden en el deber que tiene el sujeto pasivo de cumplir con una determinada prestación, en virtud de un mandato legal. Al efecto, me permito dar una definición personal, misma que constituye mi propio criterio después de haber analizado las concebidas por los autores antes citados. Para el suscrito la obligación fiscal es: "Aquel vínculo jurídico entre dos sujetos a través del cual, uno de ellos denominado acreedor tributario en virtud de su potestad de imperio, exige a otro denominado deudor tributario, la entrega de una cierta cantidad de dinero o excepcionalmente de ciertos bienes en especie".

(9) De la Garza Sergio F. Derecho Financiero Mexicano, 13o. Edición. Edit. Porrúa, México 1985, Cit. Pos. Rodríguez Lobato, Derecho P. 110.

C. DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

Por cuestión de orden, nos vamos a referir en primer lugar a proporcionar una definición de Crédito Fiscal y al efecto - el Licenciado SÁNCHEZ PIÑA nos dice lo siguiente:

"El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas". (10)

Como se desprende de la anterior definición el crédito fiscal es una obligación, de ahí que la persona sometida a la Soberanía del Estado debe cumplir aún en contra de su voluntad, dado que así lo señala una ley.

Por su parte, el artículo cuarto de nuestro actual Código Tributario Federal nos define el Crédito Fiscal en los siguientes términos:

"Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los -

(10) SÁNCHEZ PIÑA. Nociones. P. 66.

que deriven de responsabilidades que el Estado -
tenga derecho a exigir de sus servidores públicos
o de los particulares, así como aquéllos a los --
que las leyes les den ese carácter y el Estado --
tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

Ahora bien, el crédito fiscal en términos generales puede reducirse a una obligación de pago, es una suma determinada de dinero que el particular le debe al fisco en virtud de haber realizado el hecho generador, pero dicha cantidad debe de estar precisada así, por ejemplo el escrito en donde conste el crédito fiscal debe decir: "Me debes la cantidad de \$10,000.00 por concepto de impuestos omitidos, más \$5,000.00 por concepto de recargos, más \$3,000.00 por concepto de multa y en total el monto del crédito fiscal a pagar es de \$18,000.00".

Es pertinente aclarar que la resolución fiscal en donde -
conste el crédito fiscal también suele denominársele: liquidación
o determinación fiscal, toda vez que en dicha providencia se desglosan y calculan todas y cada una de las cantidades y conceptos -
que se adeudan al Erario Público.

También la liquidación o crédito fiscal debe de cumplir con ciertos requisitos, los cuales se traducen en elementos de --
forma y que todo acto de carácter administrativo debe de contener.

El artículo 38 del actual Código Fiscal de la Federación nos señala aquellos requisitos de forma que deben de reunir los actos administrativos como lo son los créditos fiscales, para que de esta forma tenga plena validez y se evite en lo posible su impugnación ante la propia autoridad administrativa (vía recurso administrativo) o ante el Órgano Jurisdiccional competente. Dentro de las formalidades están la de constar por escrito, mencionar -- los antecedentes que dieron origen a la misma (resultados); exponer los razonamientos lógicos y jurídicos (motivación) acerca del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del -- cálculo correcto o incorrecto de los impuestos a pagar y la determinación o cálculo realizado por la autoridad fiscal fijando las cantidades debidas (considerandos); y por último, los resultados o desglose final de los conceptos que se adeudan y su cantidad líquida (resumen), también deberá de contener un apartado en donde se de a conocer la fundamentación del acto de autoridad, es decir, se mencionarán los artículos relativos y aplicables al acto administrativo y que van desde los preceptos legales que otorgan competencia a la autoridad hasta los relativos a las obligaciones -- sustantivas a cargo del contribuyente o sujeto pasivo.

Ahora bien, existen algunos tipos de créditos fiscales -- en donde en su parte final otorgan un beneficio a los deudores directos del mismo, dicho beneficio se traduce en una reducción del 20% de los impuestos omitidos o del beneficio indebido determinado por la autoridad fiscal con la única condición de que el con-

tribuyente infractor acuda dentro de los 45 días siguientes al día en que surta efectos la notificación de la resolución fiscal respectiva a cualquiera de las cajas u oficinas receptoras a pagar el crédito fiscal junto con sus accesorios, sin que para ello tenga que modificarse la resolución que impuso la multa, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 77 fracción II, inciso B) del actual Código Fiscal de la Federación.

Por último, el crédito fiscal deberá de ir firmado por la autoridad competente la cual lo hará mediante su firma autógrafa y no en facsímil para evitar ante la ausencia de dicho requisito que la providencia sea combatida por conducto de los medios de defensa legales.

Una vez dicho lo anterior, es conveniente mencionar que con motivo de la publicación de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de 28 de diciembre de 1989 con vigencia a partir del 1.º de enero de 1990, con respecto al Código Fiscal de la Federación contempla una innovación en sus artículos 17-A adicionado y 21 reformado, al prever la actualización del monto de las contribuciones adeudadas al fisco federal, o bien, las devoluciones a su cargo. Asimismo la novedad en comento se hace extensiva a la imposición de las multas por parte de la Hacienda Pública Federal a los contribuyentes infractores, tal como lo dispone el artículo 70 del mencionado Código Tributario Federal.

Código Fiscal de la Federación de 1990, en el sentido de que si era posible o no la condonación de los recargos, pues cabe recordar que esta figura únicamente es aplicable a las multas, las cuales sí pueden condonarse en base a las facultades discrecionales que otorga el artículo 74 del Código Tributario Federal a las autoridades fiscales.

Atento a lo anterior, es claro concluir que la Reforma Fiscal puso fin a la polémica de la condonación de los recargos, ya que éstos y la actualización de los impuestos omitidos por ningún motivo podrán ser objeto de dispensa, no sucediendo lo mismo con el rubro de las multas, ya que en éstas sí podrá operar la figura de la condonación siempre y cuando se configuren los supuestos establecidos en el artículo 74 del actual Código Fiscal de la Federación.

Una vez dicho lo anterior, pasemos ahora a definir a la determinación del Crédito Fiscal, la cual viene a constituir una serie de actos, cálculos y operaciones aritméticas realizadas tanto por los contribuyentes como por las autoridades fiscales y que plasman en una forma oficial aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público denominada comúnmente declaración de impuestos o bien, de un oficio o escrito elaborado por la autoridad fiscal denominado liquidación, resolución o crédito fiscal.

Grazzerro define a la determinación como:

"La actividad de la administración financiera di-

rigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos, así como también el acto administrativo que concretiza la constatación". (11)

La anterior definición a criterio del suscrito es muy -- completa y técnica, pues está encaminada básicamente a una actividad realizada por la administración, sin hacer alusión a una actividad también realizada por los particulares.

Para Guilliani Fonrouge la determinación es:

"El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". (12)

(11) Grazzerro. Cit. Pos. Sánchez Piña Nociones. P. 67.

(12) Guilliani Fonrouge. Carlos M. Derecho Financiero. Edit. Depalma. Buenos Aires 1962. Cit. Pos. Sánchez Piña Nociones P. 67.

Nótese que en esta definición proporcionada por Guilliani Fonrouge ya involucra a los particulares para que ambos y coordinadamente participen dentro de la actividad encaminada a la constatación y cuantificación de la obligación.

Por su parte Raúl Rodríguez Lobato nos dice:

"La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida". (13)

Lo que Raúl Rodríguez Lobato comenta respecto de la determinación prácticamente es lo mismo que lo sostenido por Guilliani, aunque con otras palabras más prácticas.

Pugliese al respecto dice que:

"A través de esta Institución el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada". (14)

(13) Rodríguez Lobato. Derecho P. 121. Ob. Cit.

(14) Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. 2a. Edición. Edit. Porrúa, México 1976. Cit. Pos. Rodríguez Lobato. Nociones P. 121.

En relación a la anterior definición consideramos que es un tanto más compleja que las ya comentadas, en virtud de que ve a la determinación como toda una institución realizada por el Estado para individualizar la prestación debida.

Y por último Emilio Margafn nos señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento - en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar - incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad -

que priva en nuestro sistema jurídico tributario". (15)

El suscrito considera al igual que el maestro Margafn - Manautou, que la determinación del crédito fiscal es un acto posterior al nacimiento de la obligación fiscal, pues primero se realiza la conducta prevista en la ley tributaria (hecho generador) y posteriormente se calcula el impuesto a pagar por la realización de esa conducta.

En síntesis, podemos considerar que la determinación es una serie de actos que pueden ser realizados por el causante o -- por la autoridad o por ambos, actos todos ellos encaminados a realizar operaciones aritméticas y cálculos para saber la cantidad exacta a pagar, por haber realizado los supuestos previstos en -- una ley fiscal.

Originalmente la determinación del pago de los impuestos le corresponde al contribuyente, por así establecerlo el artículo 6o., tercer párrafo del Código Fiscal vigente, mismo que a la letra dice:

(15) Margafn Manautou. Introducción - Cit. Pos. Rodríguez Lobato. Derecho P. 121.

"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".

Como se desprende de la anterior transcripción es al contribuyente al que le corresponde realizar en primer término, los -- cálculos correspondientes para determinar u obtener el monto de -- los impuestos a enterar y para tal efecto, toda ley tributaria debe de consignar el método o sistema conforme al cual se han de cal-- cular por el causante. Dicho método en opinión de Margain debe de satisfacer los siguientes requisitos:

- a) Sencillez.- El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entienda e inclusive lo pueda aplicar.
- b) Economía.- Que no ha de obligar al contribuyente a erogar gastos elevados para su atención, pues de -- lo contrario sólo se trabajaría para el fisco y el contador.
- c) Comodidad.- Que evite molestias innecesarias e inútiles al contribuyente, y

- d) Limpieza.- Cuando evite el contubernio entre el causante y el personal hacendario". (16)

Ya en segundo orden, es a la autoridad a la que le corresponde la determinación del pago de los impuestos a cargo del contribuyente cuando detecta alguna anomalía en sus declaraciones, dictámenes fiscales, estados financieros y demás papeles y documentos contables y que es en el caso de aquellas personas físicas o morales que han sido sometidas por la autoridad fiscal a la práctica de una auditoría fiscal o a la revisión de sus dictámenes fiscales, en uso de sus facultades de comprobación.

Para finalizar este tópico es conveniente mencionar que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y que además, deben determinarse -- conforme a las leyes vigentes en el momento de su causación. Cuando la determinación del crédito fiscal es realizada por la autoridad fiscal, ésta posee facultades para requerir del contribuyente sujeto a revisión los papeles, documentos y demás datos necesarios para compulsarlos con los asentados en sus libros de contabilidad.

(16) Margari Manautou. Introducción. Cit. Pos. Rodríguez Lobato. Derecho P. 122.

D. EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL.

Ahora bien, una vez que el crédito fiscal está determinado por el particular lo procedente es llenar una de las formas oficiales (declaraciones) que nos proporciona la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y acudir ante alguna de sus oficinas receptoras a realizar el pago correspondiente de nuestros impuestos, conservando una copia de nuestra declaración con el sello impreso de las máquinas registradoras y que por lo regular contienen: la sucursal en donde se pagó, el número de caja, la fecha, la hora, el monto del pago enterado y el tipo de impuesto que se pagó.

Sin embargo, cuando la determinación es realizada por la autoridad hacendaria entonces ésta realiza una serie de trámites administrativos internos para que la liquidación o crédito fiscal sea turnado a un empleado de la Hacienda Pública denominado "notificador". Este notificador es la persona encargada de acudir al domicilio fiscal del contribuyente y con ciertas formalidades respecto de las notificaciones, las cuales están establecidas en el Código Fiscal de la Federación, notificará el acto administrativo consistente en el crédito fiscal.

Como ya anteriormente se ha dicho, dentro de las formalidades que debe revestir un crédito fiscal están las de constar -- por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y -- motivado, expresar la resolución, objeto o propósito de que se -- trate y ostentar la firma del funcionario competente, así como el

nombre de las personas a quien vaya dirigido. Si se ignora el nombre de la persona a quien vaya dirigido, contendrá los datos suficientes que permitan la identificación del destinatario. Si la resolución a notificar determina una responsabilidad solidaria, se deberá de indicar además cual es la causa legal de dicha responsabilidad.

Tratándose de actos administrativos que pueden ser recurridos de citatorios, de requerimientos o solicitudes de informes y documentos; las notificaciones se harán personalmente o por correo certificado con acuse de recibo. Y cuando se trate de actos distintos a los anteriores se notificarán por correo ordinario o por telegrama. Por estrados en los casos que señalen únicamente las leyes fiscales y el Código Fiscal de la Federación. Por edictos únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. Y por instructivo tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 135 del Código Fiscal de la Federación vigente nos dice:

"Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado -

copia del acto administrativo que se notifica. - Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, - se hará constar en el acta de notificación".

Lo anterior tiene suma relevancia, pues independientemente de la forma en que se haya practicado la notificación del crédito fiscal, éste es el momento importante porque comienza a correr el término de lo que se conoce con el nombre de: época de pago.

La época de pago es aquel plazo establecido en las leyes fiscales para que se pague el tributo y que comienza a correr desde el día siguiente hábil a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del crédito fiscal.

Así tenemos que el artículo 6, cuarto párrafo y fracciones I y II nos dan las bases generales de la época de pago de los impuestos al decirnos que:

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

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 declaraciones que se presentarán 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 11 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".

Sin embargo, a las bases generales antes transcritas es conveniente mencionar que existen dos excepciones, mismas que están plasmadas en los artículos 65 y 66 de nuestro actual Código Tributario al establecer el primero de ellos que:

"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 su notificación".

Y la segunda excepción está contemplada en el artículo 66 del Código Tributario al señalar:

"Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin -- que dicho plazo exceda de treinta y seis meses".

Atento a lo anterior, tenemos que cuando un contribuyente no realiza el entero del impuesto dentro de la época de pago establecidas en los artículos 6, 65 y 66 del Código Fiscal Federal, en tonces, ese crédito fiscal se vuelve exigible y el Fisco estará facultado para satisfacer ese adeudo por la vía económico-coactiva.

Con respecto a la exigibilidad del crédito fiscal, el -- maestro Raúl Rodríguez Lobato nos dice lo siguiente:

"La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, --

aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo". (17)

También, es menester señalar que el artículo 145 del Código Fiscal, aunque no nos proporciona una definición de exigibilidad del crédito fiscal, si nos manifiesta 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".

Por último cabe mencionar que la exigibilidad del crédito fiscal se inicia con una diligencia practicada en el domicilio del contribuyente, en donde se le notifica un acta de requerimiento de pago para que el mismo liquide el adeudo que con anticipación (45 días) se le notificó y si en el acto de la diligencia no paga, entonces se inicia el segundo momento de la diligencia, consistente en que el ejecutor trabará embargo sobre los bienes propiedad del contribuyente deudor, mismos que deberán de ser suficientes y de su propiedad para alcanzar a cubrir la totalidad del crédito fiscal, incluyendo los accesorios iniciándose con ello lo que se conoce como procedimiento administrativo de ejecución.

(17) Rodríguez Lobato, Derecho. P. 127. Ob. Cit.

1.- RECURSO DE REVOCACION.

Cuando ha transcurrido el término que preve la ley como época de pago, dijimos que el fisco está en aptitud de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, en contra del contribuyente incumplido, con el objeto de satisfacer el crédito que le es debido, pero si al momento de notificar el crédito fiscal (cuando empieza a correr el término de la época de pago) el contribuyente considera que el mismo le depara perjuicios, tales como el hecho de que se le determinaron diferencias de impuestos que él considera ya pagados, o que la autoridad que emite el acto de molestia es incompetente, etc., entonces podrá recurrir dicha resolución a través de un recurso administrativo denominado "revocación".

El recurso de revocación al igual que el otro recurso - existente en nuestro actual Código Fiscal de la Federación y que es el de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, - mismo que se estudiará más adelante, constituye un medio de defensa para el contribuyente en contra del fisco, cuya base se encuentra consagrada en el artículo 14 Constitucional que preve la garantía de audiencia.

Mucho se ha discutido sobre el inconveniente de la interposición de los recursos administrativos previstos en nuestro actual Código Fiscal ya que se considera que constituyen una desventaja para los recurrentes, en virtud de que es ante la propia autoridad que emitió la resolución impugnada o la que ejecutó el acto ante quienes se interponen los recursos; actuando así la autoridad

fiscal como juez y parte a la vez. Más sin embargo, es sugerible hacer uso de ese derecho de defensa con el objeto de ampliar en lo posible las probabilidades de defenderse de las múltiples cargas impositivas y porqué no, de las arbitrariedades y errores de los empleados manejadores del sistema impositivo.

Cabe destacar que la interposición del recurso de revocación es optativa para el contribuyente, esto es, que puede agotar lo previamente o no, antes de acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La interposición se hará directamente ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado y si ésta es incompetente, entonces la misma lo turnará a la que si lo sea.

Asimismo la interposición del recurso de revocación se hará llenando los siguientes requisitos:

1.- El término para la interposición de este recurso es de 45 días contados a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del crédito fiscal.

2.- Deberá de constar por escrito.

3.- Deberá contener el nombre, denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

- 4.- Señalar la autoridad a la que se dirige el escrito.
- 5.- El nombre de las personas autorizadas y el domicilio para oír y recibir notificaciones.
- 6.- Deberá de identificar con precisión la resolución -- que se impugna.
- 7.- Los agravios que le cause el acto impugnado.
- 8.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se -- trate, y,
- 9.- Deberá de ir firmado el escrito respectivo por el interesado, si no sabe leer ni escribir, entonces imprimirá su huella digital.

Ahora bien, cuando no se haga alguno de los señalamientos enumerados en los puntos 6 y 7 la autoridad fiscal desechará el recurso por improcedente, pero si falta el señalado en el punto 8 entonces se admitirá el recurso pero se tendrán por no ofrecidas las pruebas. Podrán tramitar el recurso administrativo las personas que gestionen en nombre propio y si no lo hacen, su representación deberá recaer necesariamente en licenciado en Derecho. En el caso de que la recurrente sea una persona moral, - - quien promoviera en su nombre y representación será el Representante

tante legal de dicha empresa, pero con poder especial para pleitos y cobranzas.

El promovente deberá acompañar al escrito en que interponga su recurso de revocación, los siguientes documentos:

1.- El documento con que acredite su personalidad cuando actúe en nombre de otro o en representación de alguna persona moral.

2.- El documento en que conste el acto impugnado.

3.- 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.

4.- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Quando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiera 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 legalmen

te 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 ocurrente, 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 nos hemos referido en los primeros tres puntos anteriores, la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. En el caso de - que se omita el señalado en el punto 4, se admitirá el recurso pero se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

Ahora bien, el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación nos indica cuáles son las resoluciones administrativas que son susceptibles de ser impugnadas por medio del recurso de revocación, mismas que deberán de tener la característica de definitivas y que encuadren en alguno de los tres supuestos siguientes:

- I.- Que determinen contribuciones o accesorios.
- II.- Quege la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

III.- Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

Por último se nos dice que no procederá el recurso de revocación contra las resoluciones que decidan el procedimiento administrativo de investigación y audiencia.

Si se impugna también la notificación del crédito fiscal, dicha impugnación deberá de hacerse conjuntamente con los agravios que se hagan del acto administrativo. Si se alega que no hubo notificación del acto impugnado o que el promovente desconoce el mismo, el particular de todas formas interpondrá el recurso haciendo tal manifestación, con el objeto de que la autoridad posteriormente le dé a conocer el acto administrativo así como la supuesta notificación que del mismo se hubiere practicado, para que con ello el particular esté en aptitud de ampliar su escrito de interposición del recurso administrativo dentro de los 45 días siguientes - contados a partir del día siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer.

Una vez que se ha promovido el recurso administrativo que nos ocupa, la autoridad deberá dictar su resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado. Si a pesar de haber transcurrido los cuatro meses, la autoridad todavía -

no emite su resolución, el recurrente podrá decidir a esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado (también denominada negativa ficta).

Asimismo, tenemos que la resolución que dicten las autoridades fiscales para resolver el recurso administrativo, podrá ser en cualquiera de los sentidos siguientes:

- I.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso.
- II.- Confirmar el acto impugnado.
- III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V.- Modificar en parte el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del Código Fiscal (caducidad). A este respecto considero que no es muy acertada la intención que tuvo el Legislador al considerar que la resolución que pone fin al recur-

so deberá de cumplirse en un término de cuatro meses, aún cuando ya hayan caducado las facultades de las autoridades fiscales para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, - exigir su pago o bien para fijar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, ya que entonces no se respetaría - la figura de la caducidad como una de las formas de extinción de las obligaciones fiscales y por lo tanto se mermaría uno de los - pocos derechos que tiene el contribuyente frente al sistema impositivo.

Para finalizar con el presente tópico, sólo diré que la resolución que ponga fin al recurso administrativo podrá a su vez ser impugnada a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, excepto cuando dicha resolución que resuelva el recurso haya dejado sin efectos el acto impugnado, es decir, que se haya dictado en favor de los intereses del recurrente.

E. FACULTAD DE LA AUTORIDAD FISCAL PARA EL
COBRO DE LOS CREDITOS FISCALES.

La facultad de la autoridad fiscal para percibir los créditos fiscales se contempla a nivel constitucional, toda vez que el artículo 31 fracción IV del pacto federal nos obliga a todos los mexicanos a: "contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipios en que residan, de la ma-

nera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Lo anterior es así porque: "La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos lo cual origina la actividad financiera del Estado". (18)

Debemos recordar que la existencia del Estado se justifica como consecuencia de la existencia del hombre, pues éste no es capaz de desarrollarse y satisfacer sus necesidades por sí mismo, sino que tiene que existir un ente regulador que lo guíe y que en cierta forma lo administre; también debe de proporcionarle los medios indispensables para que ese hombre aprenda a vivir en sociedad y cada vez disfrute más de su época en que le tocó vivir.

Para cumplir con lo anterior, el Estado debe contar con los medios suficientes para hacer un buen administrador de la vida del hombre y así poder satisfacer sus necesidades; mismas que se traducen en servicios públicos como educación, salud, alimentación, vivienda, transporte, urbanización, diversiones, seguridad, etc.

(18) Rodríguez Lobato, Derecho, P. 3. Ob. Cit.

Existen ocasiones en que el Estado dada la múltiple gama de funciones que tiene encomendadas, no atiende debidamente algunos renglones que les son propios y se ve en la necesidad de encomendar el cumplimiento de dichas funciones a los mismos particulares, quienes se comprometen a prestar los servicios públicos con la misma eficiencia que si los prestara el Estado.

El Estado Mexicano para el mejor desarrollo de sus funciones se han dividido en tres poderes y que como sabemos son: el Poder Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial. El Poder Ejecutivo tiene encomendada la dirección, aplicación y reglamentación de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión y su titular es - el Presidente de la República. El Poder Legislativo es el encargado de elaborar las leyes que le darán una estructura o forma al Estado Mexicano y por último, el Poder Judicial, es el encargado de sancionar a los infractores que atenten en contra de lo legal, así como a dirimir las controversias entre los otros poderes.

Para la realización de todo lo que hasta aquí se ha expuesto, el Estado debe de contar con los recursos necesarios que le permitan cumplir con sus funciones, originando con ello lo que se conoce como actividad financiera del Estado.

Fausto Enrique Vallado Miguel con respecto a lo anterior nos dice:

"Siendo el objetivo del Estado la realización de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades de la colectividad, surge la imperiosa necesidad del Estado de allegarse fondos económicos necesarios para la realización de -- sus fines.

Es así como surge la actividad, tan primordial de cualquier estado moderno, llamada actividad financiera..." (19)

En relación a lo anterior, creemos al igual que Vallado Miguel que el Estado como un ente soberano, es el encargado de -- prestar los servicios públicos para la satisfacción de las necesidades de los gobernados y para ello crea un complejo mecanismo -- que le procurará los recursos económicos suficientes para cumplir con sus fines.

Asimismo, Valdés Acosta, citado por el maestro Rodríguez Lobato nos dice:

"Que la actividad financiera del Estado es aqué-

(19) Vallado Miguel. Principios. P. 11 Ob. Cit.

lla relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas". (20)

Y nos sigue diciendo Rodríguez Lobato que:

"Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico, porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político porque forma parte de la actividad del Estado, - como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo. Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado". (21)

(20) Valdés Acosta, Ramón. Régimen Tributario del Gobierno Departamental de Montevideo. Cit. Pos. Rodríguez Lobato. Derecho P. 3.

(21) Rodríguez Lobato, Derecho. P. 3. Ob. Cit.

Como lo hemos visto anteriormente "el fin principal de la actividad administrativa es el correcto cumplimiento, o sea, la satisfacción del crédito fiscal..." (22)

Dada la necesidad del estado para obtener los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades de carácter público, en vías a la realización de sus fines, ha instrumentado una facultad denominada: Poder de Imperio, la cual haciendo uso de la misma es capaz de establecer las contribuciones necesarias y someter a los particulares para que participen con una parte de su riqueza. Es por ello que cuando el Estado hace uso de ese poder soberano, el cual a su vez está integrado con la voluntad de todos -- los gobernados, impone las contribuciones necesarias que ha de recaudar para cumplir con los fines encomendados, originando con -- ello lo que se conoce como potestad tributaria del estado.

Es por ello que la facultad de la autoridad fiscal para cobrar los créditos fiscales, se encuentra establecida en la potestad tributaria del estado y que como ya anteriormente lo hemos manifestado, es un poder que deriva de su propia soberanía, con el propósito de imponer las contribuciones necesarias que ha de recaudar para cumplir con las tareas encomendadas.

(22) Jarach, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Liceo Profesional Címa. Buenos Aires 1954. Cit. Pos. Vallado Miguel. Principios P. 11. Ob. Cit.

Para concluir con el presente capítulo sólo nos resta hacer referencia de manera general a las formas de extinción de la obligación fiscal, las cuales dentro de nuestra rama suelen admitirse las siguientes: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación.

El Pago.- Es la forma más común con que un contribuyente satisface el crédito fiscal adeudado al fisco, pudiendo hacerse en efectivo o en especie. De conformidad con el sexto párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en vigor, se dice que se aceptarán como medio de pago, los cheques certificados; los giros postales, telegráficos o bancarios; y los cheques personales no certificados sólo se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal. Asimismo, el cheque recibido por la autoridad fiscal en calidad de pago y que se haya presentado en tiempo pero no pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque más un 20% del valor del mismo por concepto de indemnización al fisco federal y podrá hacerse efectivo junto con sus accesorios por medio del procedimiento administrativo de ejecución, de conformidad con el artículo 21 del actual Código Fiscal Federal.

Ahora bien, el artículo 20 del Código Fiscal establece el criterio de aplicación de todo pago al considerar que los pagos -- que se hagan se aplicarán en primer término a cubrir los créditos más antiguos siempre que se trate de una misma contribución y an-

tes del adeudo principal, a los accesorios de conformidad con el orden siguiente:

- 1.- Gastos de ejecución.
- 2.- Recargos.
- 3.- Multas.
- 4.- La indemnización del 20% por cheque presentado en tiempo y no pagado.

Sin embargo, el suscrito considera que en un momento determinado el contribuyente podrá optar por pagar el adeudo principal y dejar pendiente el pago de los accesorios, ya que sobre éstos no es posible generar recargos, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 21 del Código comentado, pues a la inversa -- si se sigue el orden establecido anteriormente puede acontecer -- que el contribuyente una vez cubiertos los accesorios, no alcance a cubrir el total de la suerte principal, situación ésta que generaría de nueva cuenta recargos sobre el crédito principal insoluto y además actualizado según las normas vigentes.

El pago deberá de satisfacerse dentro de la época y plazo previsto por las leyes pudiendo hacerse éstos en forma mensual, bimestral, anual, etc. No obstante cuando el pago se realiza fuera de los plazos previstos por las leyes (pago extemporáneo) se generarán recargos, los cuales se calcularán sobre el total de la suerte principal actualizada, excluyendo los propios recargos, la

indemnización del 20% por cheque presentado en tiempo y no pagado, los gastos de ejecución y las multas. El pago extemporáneo presenta dos modalidades a saber:

a) Pago extemporáneo por requerimiento.- Este tipo de pago se caracteriza porque la omisión de impuestos fue descubierta por la autoridad hacendaria y procede en consecuencia a requerir, o hacer alguna gestión de cobro al contribuyente incumplido, generándose en este caso (sobre la omisión de impuestos actualizada) recargos hasta por 5 años y con una tasa del 50% mayor de la que mediante ley fija anualmente el Congreso de la Unión.

b) Pago extemporáneo espontáneo.- Este tipo de pago se caracteriza porque no existe requerimiento ni gestión de cobro alguno hecha por la autoridad hacendaria y el contribuyente acude ante las oficinas recaudadoras a hacer el pago total y en una sola exhibición de sus contribuciones fuera de la época de pago pero sin requerimiento de autoridad. En este caso como se considera que el contribuyente actúa de buena fé, sólo se le cobran recargos que no excederán de los causados durante un año.

La Compensación.- Esta figura sustantiva se da cuando: tanto la autoridad hacendaria como el contribuyente reúnen al mismo tiempo las calidades de acreedores y deudores recíprocos extinguiendo sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. Esta forma de extinción de la obligación fiscal tiene un fin práctico.

co el cual consiste en resumidas cuentas en liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan.

En relación a la compensación el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación nos da ciertas reglas para aplicar esta figura y sobresalen entre ellas las siguientes:

a) Será procedente la compensación siempre que los adeudos deriven de la misma contribución, si no derivan de la misma contribución sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.

b) Si la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades compensadas indebidamente. Asimismo dichos recargos se actualizarán desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago que la sustituya.

c) No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas.

d) Las autoridades fiscales de oficio podrán compensar las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por

adeudos propios o por retención de terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos del artículo 22 del Código Fiscal Federal vigente aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este último caso la autoridad fiscal notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

Por último es conveniente mencionar que cuando se hace referencia a que la compensación es procedente respecto de la misma contribución, se está queriendo decir que se deberá de tratar del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

La prescripción.- Es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado y en relación a esta figura el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación vigente dice que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y cuyo término empieza a computarse a partir de que el pago pudo ser legalmente exigido. Esta figura puede oponerse como excepción en los recursos administrativos cuando la autoridad fiscal requiera de pago al contribuyente una vez que han transcurrido más de 5 años desde el momento en que se volvió exigible el crédito tributario.

En cuanto a la interrupción del término de prescripción se dice que éste acontece en cada gestión de cobro que la autoridad hacendaria notifique por escrito al deudor o cuando éste último haga el reconocimiento expreso o tácito de la existencia del crédito. Y por último, la prescripción puede invocarse como un derecho en favor de los contribuyentes ya que éstos podrán solicitar a la autoridad fiscal la declaratoria de prescripción de créditos.

La condonación.- Esta figura jurídico-tributaria consiste en la remisión o perdón de la deuda y puede estudiarse desde dos puntos de vista a saber:

1) A la luz del artículo 39 fracción I del Código Fiscal Federal el cual regula la condonación de la obligación fiscal principal y cuya finalidad es suavizar la carga tributaria en algún lugar del país; en una rama de actividad; en la producción o venta de productos; en la realización de un tipo de actividad; -- así como en caso de catástrofes derivadas de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; y siempre en razón de la equidad. Para que opere se deberán de cumplir los siguientes requisitos:

- a) Debe otorgarse por el Ejecutivo Federal.
- b) Debe ser general.
- c) Procede por región o por rama de actividad.
- d) Debe estar autorizada por la ley.
- e) Debe señalar el tiempo durante el cual se otorga.

2) Al tenor de lo dispuesto por el artículo 74 del Código Tributario Federal, el cual hace referencia a la condonación pero de créditos derivados de multas y que tiene un contenido, un procedimiento y un tratamiento diferente respecto de la condonación de la obligación fiscal principal explicada con anterioridad, no obstante que ambos se tratan de créditos fiscales.

En efecto, en el título IV, Capítulo I del Código Fiscal vigente al tratar lo relativo a las infracciones, se establece la posibilidad de que precisamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público condone multas, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

Se establece que la condonación de multas no constituirá instancia alguna y que las resoluciones que al efecto dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no podrán ser impugnadas - por los medios de defensa que se establecen en el Código Fiscal.

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

Y el último aspecto relevante para que proceda la condonación es que la multa haya quedado firme, es decir, que no haya ningún medio de defensa en contra de ella y que además, ningún ac

to conexo a ella se encuentre en proceso de impugnación.

La Cancelación.- Esta consiste en dar de baja de la - cuenta pública hacendaria en crédito fiscal por ser incobrable o incosteable su cobro, es decir, si el sujeto deudor es un insolvente, resulta imposible cobrar el crédito. Y es incobrable cuando la autoridad fiscal tiene que invertir mayor cantidad de recursos que el valor de la prestación que pretende hacer efectivo. - Asimismo se dice que la cancelación de un crédito fiscal en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago, -- mientras el deudor sea solvente o sea costeable su cobro y no haya operado la prescripción; de lo que quizás sólo puede considerarse como un paso para la extinción del crédito por prescripción, ya que esta cancelación no se considera como elemento de suspensión e interrupción del término.

CAPITULO II

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución en términos generales puede considerarse como: "Un medio legal aplicado por la autoridad fiscal con el objeto de asegurar el monto de un crédito fiscal que le es debido".

A este procedimiento también suele denominársele: "Procedimiento Económico Coactivo", o simplemente "Procedimiento Coactivo", aunque no faltan algunos contribuyentes que también le denominan: "Procedimiento Ejecutivo".

Es conveniente mencionar que dentro del campo del derecho privado, cuando dos personas celebran un acto jurídico, ambas están sujetas a una serie de derechos y obligaciones que tienen que cumplir y cuando alguna de ellas no lo hace voluntariamente, entonces el sujeto perjudicado se ve en la necesidad de acudir a solicitar la intervención del Estado, para que éste, por medio de los Tribunales obliguen al sujeto moroso a cumplir, e incluso -- aún en contra de su voluntad. Esta prerrogativa que tienen los particulares de acudir ante los Tribunales del Estado para que se les haga justicia, se encuentra contenida como una garantía individual de los gobernados en el artículo 17 de nuestra Constitución Federal al establecer que: "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, ..."

Luego entonces, tenemos que en el campo del derecho privado los particulares tendrán que acudir ante un tercero (El Estado) a solicitar justicia.

Ahora bien, dentro del campo del derecho público que es donde se encuentra inmiscuida la rama del derecho fiscal, tenemos que las partes que están sujetas a una serie de derechos y obligaciones son los particulares y el Estado, especialmente dentro de la materia administrativa y, "por ende en el derecho fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones". (23)

Ciertamente dentro del campo del derecho fiscal, la propia legislación impositiva permite que la autoridad administrativa proceda en contra de los particulares ante el incumplimiento voluntario con para sus obligaciones, ello sin la necesidad de acudir ante algún tribunal que le auxilie en el cumplimiento de sus resoluciones.

(23) Rodríguez Lobato. Derecho P. 237. Ob. Cit.

Gabino Fraga citado por Rodríguez Lobato nos dice:

"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 está fundada en la necesidad de que las atribuciones del estado y, que la legislación positiva ordena, se realicen en forma administrativa y no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los Tribunales y el procedimiento judicial". (24)

Atento a lo anterior, tenemos que tratándose de la administración, ésta puede ejecutar sus propias resoluciones por sí misma sin tener la necesidad de acudir ante algún órgano jurisdiccional para que le auxilie, pues una vez que el acto administrativo quede firme, entonces se procederá a su ejecución forzada.

Por otra parte, también se ha cuestionado mucho sobre la Constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución practicado por la autoridad administrativa, diciéndose al respecto que dicha autoridad carece de fundamentación legal para trami-

(24) Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. 12a. Edición. Editorial Porrúa. México, 1968, Cit. Pos. Rodríguez Lobato. Derecho. P.P. 237 y 238.

tar ese procedimiento. Algunos autores como Ignacio Burgoa, tratan de justificar la existencia del procedimiento a estudio, pretendiendo subsanar el conflicto imperante, pues dicho autor argumenta que el fundamento legal del mismo está previsto en el artículo 22 Constitucional al hacer extensivo hasta los impuestos y multas la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial. La anterior justificación dada por el maestro Burgoa en opinión del suscrito la considero desafortunada, toda vez que de la interpretación estricta y literal del artículo 22 de la nuestra Constitución se desprende que dicho precepto legal sólo se refiere a la autoridad judicial cuando priva de sus bienes a una persona para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito o cuando lo hace para el pago de impuestos o multas, pero en ninguna parte de dicho precepto se hace referencia a la autoridad administrativa como la que deba de privar de los bienes a un particular, luego entonces es lógico concluir que dicho precepto Constitucional no es el fundamento legal que justifica la existencia del Procedimiento Económico Coactivo - practicado por la autoridad administrativa.

Un segundo conflicto Constitucional se presenta cuando se analiza el contenido del artículo 14 Constitucional, el cual nos dice que: "Nadie podrá ser privado . . . de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

El conflicto se presenta cuando según el contenido del artículo 14, sólo se le puede privar de sus bienes a una persona por medio de un juicio y además que el mismo se siga ante un Tribunal y tal es el caso de que el Procedimiento Administrativo de Ejecución no es un juicio, ni tampoco se sigue ante algún órgano jurisdiccional, sino que es practicado por la autoridad administrativa y tiene como fin último el de privar de sus bienes a una persona.

Al anterior conflicto también se le ha pretendido dar -- una justificación, la cual en opinión del ilustre tratadista Gabi no Fraga considera que: "Este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones". (25)

También nuestro máximo Tribunal Federal ha pretendido -- justificar la existencia del Procedimiento Ejecutivo que se comenta, haciendo interpretaciones forzadas de algunos preceptos de la Constitución Federal y de los estudios doctrinarios de algunos autores como los anteriormente mencionados. En efecto, el maestro Gabino Fraga considera:

"... que está convencido de la absoluta necesidad
de que el poder administrativo sea el que tenga

(25) Fraga, Gabino. Derecho. Cit. Pos. Rodríguez Lobato. Derecho. P. 239.

en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado - se vería en apuros para poder realizar las - - atribuciones que le están encomendadas". (26)

En relación al anterior criterio propio del maestro Gabino Fraga, considero que es acertado, pues recuérdese tan solo la - preferencia de los créditos fiscales frente a otros tipos de créditos tratándose de su prelación.

Y por su parte la Suprema Corte considera que:

"Artículo 14 Constitucional.- Las nuevas teorías sustentadas por la Suprema Corte de Justicia, - han venido a establecer que la garantía que consagra el artículo 14 Constitucional, debe interpretarse en el sentido de que a cualquier acto de la autoridad, que implique afectación de los derechos individuales, debe anteceder un procedimiento, pero sin que sea preciso que sea la - autoridad judicial la que indefectiblemente deba intervenir en él". (27)

{26} Ibid.

{27} Sem. Jud. de la Fed. Tono XLV, P. 1950.

Al anterior criterio desde el punto de vista del suscrito, considero que podría ser válido para justificar la actuación de la autoridad administrativa, sin embargo, creo que dicha intención debería de quedar expresamente plasmada en nuestra Constitución Federal para evitar pugnas e interpretaciones forzadas a conveniencia.

Igualmente el pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha considerado lo siguiente:

"Las medidas de apremio que emplean las autoridades fiscales para obtener el pago de las prestaciones, no significa violencia en el sentido jurídico de la palabra, porque la Ley reprime la violencia antijurídica y no la coacción fundada en la Ley; puede usarse lícitamente la presión para lograr la efectividad de un derecho, para poder cumplir una obligación o para la satisfacción de cualquier interés legítimo y aún cuando en tales circunstancias pudiere encontrarse viciado el consentimiento de quien efectúa el pago, esto no produce su nulidad, que no se funda exclusivamente en la alteración de la voluntad, si no en que el hecho sea ilícito". (28)

(28) Pleno de 24 de septiembre de 1947. Revista de Tesis -- Jurisprudenciales del Tribunal Fiscal de la Federación. P. 473.

También el ilustre fiscalista mexicano Luis Martínez López, nos da su opinión acerca del alcance del artículo 14 Constitucional, con respecto a que para él, sí constituye el fundamento Constitucional del Procedimiento Administrativo de Ejecución al considerar que:

"Esas formalidades esenciales del Procedimiento - no son exclusivamente las que establecen las leyes para los juicios ante las autoridades judiciales. El artículo 14 Constitucional se refiere a las formalidades en cualquiera actuación de la - autoridad y cualquiera que sea la índole de - - ésta". (29)

Como se ha visto anteriormente, existe una fuerte discrepancia con respecto a que si el Procedimiento Administrativo de Ejecución es legal o ilegal y en caso de ser legal, cuál sería su fundamento Constitucional; a este respecto el suscrito considera que indiscutiblemente el Estado debe contar con un medio eficaz - que le permita el cumplimiento de sus resoluciones, especialmente las de carácter fiscal, para el caso de que los particulares no - las acaten voluntariamente, medio que dentro del ámbito fiscal conocemos con el nombre de "Procedimiento Administrativo de Ejecución".

(29) Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. Edición. 5a. Reimpresión. Editorial ECasa. México 1966. P. 209.

ción", pero también considero que dicho procedimiento debe de contar con una base o fundamentación que le dé el carácter de legal, base que deberá de quedar plasmada en una forma por demás clara y precisa en la Constitución Política del País y así de esta manera evitar confusiones o interpretaciones forzadas de sus preceptos. - Para concluir lo anterior, creo conveniente que se realice una pequeña reforma Constitucional al artículo 14 de nuestra Constitución Política, para que se establezca la facultad Económico-Coactiva del Estado, para aquellos casos en que los particulares no acaten voluntariamente los mandamientos de la autoridad administrativa, concretamente los relativos al pago de los impuestos, en virtud de ser éstos, los recursos indispensables para el cabal cumplimiento de las funciones del Estado.

A. CONCEPTO.

Las resoluciones que la autoridad fiscal emita sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida; como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente notificado a su destinatario, debiendo éste cumplir lo resuelto, pagar el crédito fiscal determinado o satisfacer la obligación fiscal cualquiera que esta sea dentro de los plazos previstos en la Ley, sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente - porque considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica,

o bien, simplemente por morosidad, ante esta última situación es cuando la autoridad inicia el Procedimiento Económico-Coactivo, -- mismo que el maestro Raúl Rodríguez Lobato lo define como:

"... Aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho". (30)

La anterior definición la considero completa, pues incluso hace referencia a la no intervención de los Tribunales fuese -- cual fuese su naturaleza.

Por otra parte el fiscalista José Manuel Lima Castillo -- nos define al procedimiento que nos ocupa como:

"El medio por el cual la autoridad fiscal cobra los créditos fiscales a su favor". (31)

(30) Rodríguez Lobato. Derecho. P. 237. Ob. Cit.

(31) Lima Castillo, José Manuel. Elementos Fundamentales de Administración Fiscal Federal Mexicana. 1a. Edición. Editorial ENEP-ARAGON. México 1989. P. 71.

En cuanto a nuestro actual Código Fiscal, tenemos que éste no nos proporciona una definición de Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que únicamente en su artículo 145 nos dice 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.

Atento a lo anterior, el suscrito define al Procedimiento Administrativo de Ejecución como: "Aquel medio legal de carácter coactivo, que utiliza la autoridad fiscal con el objeto de obtener el pago forzado de los créditos fiscales que le son debidos".

Por último cabe resaltar que la aplicación del Procedimiento Económico-Coactivo se realiza cuando los créditos fiscales consisten en las contribuciones a que se refiere el artículo 2 y - primer párrafo del artículo 3 del Código Tributario Federal, es decir, cuando se tratan de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y aprovechamientos, así como sus respectivos accesorios; pero no se aplicará dicho procedimiento cuando se pretendan hacer efectivos créditos derivados de - productos, según lo prescribe el último párrafo del artículo 145 - del Código de la Materia.

S. PROCEDENCIA.

Una vez que el crédito fiscal se ha convertido en exigible, es decir, que ha transcurrido el plazo previsto en la ley para ser pagado o garantizado, el procedimiento de cobro se inicia según los artículos 145 y 151 del Código Fiscal de la Federación con una diligencia practicada en el domicilio del deudor, consistente en una notificación que consta de dos etapas a saber:

1) Requerimiento de Pago.- En esta etapa, una vez que el ejecutor (designado por el jefe de la oficina exactora) se ha puesto en contacto físicamente con el contribuyente deudor (responsable directo) o bien con el representante legal cuando se trate de una persona moral, dicho ejecutor procederá a requerirle de pago la cantidad total del crédito fiscal, la cual generalmente consta de: las contribuciones omitidas, los recargos correspondientes, las multas y el 2% del monto total del crédito fiscal -- por concepto de gastos de ejecución según lo dispuesto por la -- fracción I del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación en vigor. Si el deudor del crédito paga en el momento mismo del requerimiento automáticamente se da por terminada esta primera etapa, extinguiéndose por completo el crédito fiscal y se levantará un acta debidamente circunstanciada en donde consten los hechos -- acontecidos durante el desarrollo de la diligencia, proporcionándole una copia de la misma al contribuyente.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 del Código Fiscal Federal (pago extraordinario - en concepto de pago provisional, por haber omitido la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones), el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento, extinguiéndose también con ello el crédito fiscal.

Ahora bien, puede darse el caso de que el contribuyente no pague el crédito fiscal requerido, por no tener en el acto la cantidad de dinero suficiente para satisfacer el adeudo, sin embargo puede garantizar el crédito fiscal en alguna de las formas previstas en el artículo 141 del actual Código Tributario, luego entonces es aquí en donde se inicia la segunda etapa de la diligencia de notificación denominada: embargo.

2) Embargo.- De conformidad con las fracciones I, II y cuarto párrafo del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación tenemos que en caso de que no pague el deudor del crédito fiscal, entonces se procederá a: "I.- Embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco. II.- Embargar negociaciones -- con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos neces-

rios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el Registro Público que corresponda, en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate".

El embargo que se practicare al deudor del crédito fiscal debe de llevar un orden, el cual según el artículo 155 del Código Fiscal nos dice que la persona con quien se entienda la diligencia, es la que deberá de señalar en primer término los bienes sobre los que se va a trabar el embargo.

El deudor al señalar los bienes susceptibles de embargo deberá seguir el siguiente orden: "I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios. II.- 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, Municipios y de Instituciones o empresas de reconocida solvencia. III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores. IV.- Bienes inmuebles".

Si no obstante lo anterior, el deudor se niega a señalar los bienes para trabar el embargo, entonces el ejecutor los señalará siguiendo el orden establecido anteriormente, sin embargo no estará obligado a seguir dicho orden cuando concurra alguna de -- las causas siguientes:

1.- Que el deudor no haya señalado bienes suficientes a juicio del ejecutor, o que no haya seguido el orden al hacer el señalamiento.

2.- Que los bienes señalados estén ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

3.- Que los bienes que se señalen para trabar el embargo ya reporten algún embargo anterior o algún gravamen real.

4.- Que los bienes que se señalen sean de fácil descomposición o deterioro, o material inflamable.

Ahora bien, en el supuesto de que el embargo ya se hubie se trabado sobre los bienes designados y siguiendo el orden anteriormente establecido, todos los pormenores de esta segunda etapa de la diligencia quedarán debidamente asentados en una acta, la cual irá firmada además por dos testigos de asistencia los cuales serán designados en primer término por el deudor y en su rebeldía por ejecutor y de la cual se le entregará una copia al ejecutado.

Es conveniente mencionar que al trabar el embargo sobre bienes o negociaciones, el jefe de la oficina exactora deberá nombrar bajo su responsabilidad un depositario quien será el responsable de la guarda y custodia de los bienes embargados, pero si dicha autoridad no lo nombra, entonces será el ejecutor quien lo

nombrará pudiendo recaer dicho nombramiento en el propio ejecutado. El depositario será removido libremente por la autoridad ejecutora.

También se nombrará un interventor con cargo a la caja o administrador Único cuando la traba del embargo consista sobre negociaciones o bienes raíces, procediendo en primer lugar a inscribirse dicho embargo en el Registro Público de la Propiedad de la jurisdicción de la autoridad ejecutora. Si la ubicación de los bienes inmuebles, derechos reales o negociaciones quedaren comprendidos dentro de la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público, se procederá a su inscripción en todas ellas.

Cuando el depositario tenga el carácter de administrador Único de alguna negociación embargada, éste según el contenido del artículo 56 del Código de la materia "tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieren cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar y suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistirse de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzque convenientes, - revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que el mismo hubiere conferido".

También el interventor-administrador tendrá las obliga-

ciones siguientes; según el artículo 167 y demás relativos del Código Fiscal Federal: "I.- Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora. II.- Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación; ... no podrá enajenar los bienes del activo fijo; ... no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes; tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor-administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio; rendir informes a la asamblea o administración sobre el funcionamiento y operaciones de la negociación; ... convocar a la asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes".

El nombramiento del interventor-administrador deberá anotarse en el Registro Público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

La intervención por administración se levantará una vez que se haya satisfecho el crédito fiscal así como sus accesorios, comunicándole al Registro Público que corresponda que cancele su inscripción, pero si la negociación intervenida durante el plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que se empezó a intervenir en la caja, no recaudó y cubrió por lo menos el 24% -

del crédito fiscal, entonces se procederá a su enajenación ya sea a través de remate o de enajenación fuera de subasta, salvo cuando dicha negociación obtenga sus ingresos en determinado periodo del año, en cuyo caso el por ciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.

En otro orden de ideas, tenemos que la negociación también puede ser intervenida en la caja, pero sin que el interventor tenga el carácter de administrador pues en este caso dicho interventor sólo tiene que enterar en la caja de la oficina ejecutora el 10% de los ingresos en dinero obtenidos por la realización de las actividades de la negociación, previo descuento de las cantidades que correspondan al pago de salarios y demás créditos preferentes.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales, lo cual ocurrirá en un plazo que no excederá de 24 horas, tratándose de dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios y de cinco días tratándose de los demás bienes, previo inventario según lo dispuesto por el artículo 161 del Código Tributario Federal. Cabe señalar que los plazos de 24 horas y 5 días a que antes nos hemos referido comenzarán a contarse a partir de aquel día en que fue requerido el depositario para la entrega de los bienes.

El embargo también podrá ampliarse en cualquier momento - del Procedimiento Económico Coactivo cuando la oficina ejecutora - considere que los bienes embargados son insuficientes para satisfacer el crédito fiscal.

Si al momento de trabarse el embargo de bienes existe oposición por parte de un tercero, fundamentándose en ser el propietario de los bienes, entonces deberá acreditar en el acto de la diligencia tal calidad, mostrando al ejecutor los documentos necesarios que amparen la propiedad de los bienes. Posteriormente el -- ejecutor dictará una medida provisional en caso de que los documentos sean a juicio del ejecutor los óptimos para no trabar el embargo. Dicha medida provisional se someterá a ratificación de la Autoridad Ejecutora, quien en caso de declarar infundadas las pruebas o documentos del tercero, ordenará se prosiga el Procedimiento Administrativo de Ejecución comunicándole al interesado el derecho que tiene de interponer su recurso administrativo de oposición al mismo procedimiento.

También puede acontecer durante esta etapa que al momento de trabar embargo sobre ciertos bienes, éstos ya hubieren sido objeto de un anterior embargo aún no liberado, practicado por otras autoridades no fiscales, o bien, que estuvieren sujetos a cédula hipotecaria, en este caso, se practicará el embargo sobre los mismos y se entregarán al depositario designado y por su parte la autoridad fiscal le comunicará a los interesados el embargo levanta-

do por la misma para que concurren a demostrar su derecho de prelación en el cobro. Y si el primer embargo fue practicado por autoridades fiscales locales, el fisco federal practicará el embargo de los bienes entregándolos al depositario designado por la autoridad federal, procediendo a dar aviso a las autoridades locales. En caso de existir conflictos entre los Fiscos local y federal, el mismo se resolverá ante los Tribunales Judiciales de la Federación, quienes resolverán tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

I.- La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

II.- En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

Dentro de esta segunda etapa a que nos hemos estado refiriendo y que es la del embargo, tenemos que también son susceptibles de embargarse los créditos que tiene derecho a percibir el deudor fiscal, en virtud de haber otorgado préstamos a terceros o por concepto de inversiones realizadas, etc., ante esta situación el ejecutor procederá a embargar dichos créditos y la autoridad ejecutora notificará dicho embargo a los terceros deudores del ejecutado con el objeto de que éstos no le realicen el pago al deudor fiscal sino a la autoridad hacendaria por conducto de sus

oficinas receptoras, apercibiendo a dichos terceros de doble pago en caso de desobediencia.

En el caso que el deudor o un tercero impidiera materialmente al ejecutor entrar al domicilio en donde se encuentran los bienes a embargar, éste podrá solicitar el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el Procedimiento de Ejecución.

Por su parte el artículo 163 prescribe lo siguiente: "Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia".

Más adelante éste mismo precepto nos sigue diciendo que tratándose de bienes muebles cerrados o bienes inmuebles en donde se presume que contienen dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables y que los deudores se resistan a abrirlas, el ejecutor procederá a embargar dichos muebles o inmuebles cerrados, así como a sellarlos para que dentro del término de tres días sean abiertos por el deudor o en caso de resistencia, sean abiertos por personal experto que designe la autoridad ejecutora. A

este último aspecto cabe señalar que cuando se trata de bienes -- muebles los mismos se trasladarán a las oficinas de la autoridad -- ejecutora.

Por último cabe señalar que el artículo 157 del Código -- Fiscal de la Federación; nos establece cuales son los bienes que -- no pueden ser embargados, mismos que a continuación se enumeran:

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.

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

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

V.- Las armas, vehiculos 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 la 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*.

Como se desprende de lo anterior, existen ciertos bienes y derechos que no son susceptibles de embargo en virtud de ser indispensables para los fines y necesidades propias de los contribuyentes, así verbigracia tenemos que si a una persona moral se le embargaran parcialmente ciertos bienes como su maquinaria, herramienta, materia prima, etc. (y posteriormente se remataran), ante esta situación tenemos que se estaría afectando gravemente a la industria nacional, impidiéndole fabricar los bienes necesarios para satisfacer las necesidades de las personas y además el fisco

no estaría cumpliendo con los fines intrínsecos que le dan origen y que como sabemos, es el de establecer las contribuciones necesarias, dentro de un marco de proporcionalidad y equidad y que ha de recaudar para cubrir el gasto público. Más bien lo jurídicamente procedente en el anterior ejemplo sería el embargo en la vía administrativa que propusiere el contribuyente y que consiste en permitir el embargo de la negociación con todo lo que de hecho y derecho le corresponde, para que de esta forma sea nombrado un interventor con cargo a la caja y éste entere el 10% de las ganancias netas en las oficinas receptoras de la autoridad fiscal previo descuento de salarios y otros créditos preferentes, tal y como lo dispone el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación y 66 de su reglamento.

Ahora bien, dentro de la procedencia del Procedimiento Administrativo de Ejecución pasemos ahora a referirnos a las reglas que regulan la enajenación de los bienes embargados, o como lo denomina nuestro Código Fiscal; al remate de los mismos.

El fisco para satisfacer el crédito que le es debido, -- puede proceder de 3 formas diferentes a saber:

- a) A la enajenación de los bienes embargados en subasta pública.
- b) A adjudicárselo en su favor, y
- c) A la enajenación de los mismos fuera de subasta.

Por razón de orden pasemos a analizar lo referente a la enajenación de los bienes embargados a través de subasta pública y al respecto el artículo 173 del Código Fiscal Vigente nos dice que procederá la enajenación de dichos bienes en los siguientes plazos:

- 1.- A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base de los mismos, es decir, su valor mínimo.
- 2.- Cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento, tratándose de embargo precautorio.
- 3.- Cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate; y,
- 4.- Cuando habiendo interpuesto algún recurso administrativo, éste se hubiese resuelto a favor de la autoridad, es decir, que confirme la resolución impugnada.

Toda subasta pública se realizará en las oficinas de la autoridad ejecutora, salvo los casos en que el propio Código Fiscal determine, también la autoridad fiscal podrá ordenar que los bienes sujetos a remate se enajenen por lotes o en piezas sueltas.

Por lo que se refiere a las bases para fijar el valor mínimo de un bien se tomará en cuenta lo siguiente:

1.- Tratándose de bienes inmuebles se tomará como base el avalúo del mismo.

2.- Tratándose de una negociación, se tomará como base el avalúo pericial del mismo. Ambos avalúos deberán de cumplir con ciertos requisitos, mismos que están regulados en el artículo 4 del Reglamento del Código Fiscal, tal como el que solo tendrán una vigencia de 6 meses, contados a partir desde la fecha en que se practicó dicho avalúo; transcurridos los 6 meses, se deberá actualizar.

3.- Tratándose de otros tipos de bienes distintos a los anteriores, el valor de los mismos será el que fijen de común acuerdo el embargado y la autoridad ejecutora, dentro de un plazo de 5 días, contados a partir de la fecha en que se trabó el embargo.

4.- A falta de acuerdo, la autoridad practicará el avalúo pericial.

En todos los anteriores casos la autoridad tendrá la obligación de notificarle personalmente al embargado el avalúo practicado, para que en caso de no conformarse con el mismo o de tener otras objeciones, proceda a interponer su recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en contra del embargo avalúo, dentro de un término de 10 días contados a partir del día siguiente a aquel en que haya surtido sus efectos la noti-

ficación personal del avalúo, debiendo designar en el mismo escrito de interposición del recurso, el perito valuador del inconforme, el cual podrá consistir en alguna Institución de Crédito, Corredor Público; la Comisión Nacional de Bienes Nacionales, alguna empresa o Institución dedicada a la compra-venta y subasta de bienes, etc. Cuando el interesado no haya interpuesto el recurso administrativo dentro del término legal, o bien, habiéndolo interpuesto dentro -- del mismo, pero no designe al perito valuador de su parte, entonces se tendrá por aceptado tácitamente el avalúo practicado por la autoridad fiscal. En el supuesto de que el recurso administrativo -- se haya interpuesto en tiempo y de que se haya designado perito valuador, entonces éste deberá rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles; de 20 días si son inmuebles y de 30 si se trata de negociaciones, contados a partir de la fecha de su designación.

Si del avalúo practicado por el perito del embargado o de los terceros acreedores, resultare ser mayor en un 10% del avalúo practicado por la autoridad fiscal, ésta nombrará un tercer perito valuador en un término de 5 días contados a partir de la fecha en que tenga conocimiento del avalúo del embargado, para que el avalúo que llegare a emitir dicho tercero se tenga como el definitivo, y el mismo se tome como base para la enajenación de los bienes.

Pasemos ahora al desarrollo del procedimiento de subasta pública para enajenar los bienes, mismo que enuncio de la siguiente forma:

1.- El remate se convocará para una fecha fija, la cual deberá de determinarse dentro de los 30 días siguientes a aquélla en que se fijó el valor-base del bien.

2.- La convocatoria deberá de fijarse en un lugar visible de la oficina ejecutora o del lugar que ella designe.

3.- La publicación de la convocatoria se deberá de hacer con 10 días de anticipación a la fecha del remate.

4.- Cuando el valor-base del bien exceda de 5 veces el salario mínimo general en la zona económica del Distrito Federal - elevado al año, entonces la publicación de la convocatoria de remate deberá hacerse también en el Órgano Informativo Oficial del lugar en que resida la autoridad ejecutora (Diario Oficial de la Federación, Gaceta del Gobierno de algún Estado de la República, - etc.) y en un periódico de mayor circulación. Dicha publicación se hará por 2 veces en un intervalo de 7 días, cuidando de que la última publicación sea cuando menos 10 días antes de la fecha fijada para el remate.

5.- Fijada la fecha en que deberá de realizarse la primera almoneda (venta pública en subasta), se citarán a todos los acreedores del embargado de los últimos 10 años, mismos que deberán de aparecer en el certificado de gravámenes del bien. Si su citación no fuere posible por alguno de los medios previstos en el Código Fiscal (en forma personal, por correo certificado, por correo ordinario, por telegrama, por estrados, o por edictos), enton

ces se tendrá como citación las que se hayan hecho en las convocatorias, en las cuales se deberá de expresar el nombre de los acreedores, para que los mismos concurren al acto de remate y hagan las observaciones pertinentes al caso, las cuales serán resueltas por la autoridad embargante.

6.- También existe la posibilidad de que el embargado -- proponga un comprador de su parte, pero con la condición de que éste ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal y que lo haga antes de que se finque el remate.

7.- Los interesados en comprar el bien que se está rematando deberán cumplir ciertos requisitos para tener derecho a participar en la subasta pública, y que son:

a) Ofrecer la postura legal por escrito (dos terceras partes del valor-base del bien afecto al remate).

b) Cuando se trate de personas físicas expresarán su -- nombre, dirección, nacionalidad, Registro Federal de Contribuyentes; y si es una persona moral, expresará su nombre o razón social, la fecha de su constitución, la clave del Registro Federal de Contribuyentes y su domicilio social.

c) La cantidad que se ofrezca y la forma de pago. La cantidad anterior se determinará de conformidad con las siguientes bases: En el escrito se ofrecerá una postura de contado, es decir, una cantidad de dinero que será lo suficiente para cubrir el monto

del interés fiscal, pero si dicha postura es mayor que el valor fijado para el remate, entonces se cubrirá el crédito fiscal y el excedente se entregará al deudor, excepto cuando éste ordene por escrito que dicho sobrante se entregue a un tercero, o bien, que así lo ordene alguna autoridad competente. Pero si el monto de la postura es menor que el valor-base, entonces se rematarán de contado los bienes.

d) También al escrito se acompañará un certificado de depósito por el 10% del valor fijado para el remate, o bien una cantidad en efectivo equivalente al mismo por ciento, con el objeto de garantizar las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores o las cantidades depositadas, excepto el que corresponda al vencedor, cuyo valor continuará como garantía de cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

8.- Ya cumplidos los requisitos que debe de contener el escrito a que nos hemos referido anteriormente, el jefe de la oficina ejecutora en el día y hora señalados en la convocatoria para el remate, calificará las posturas y dirá cuál fue la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de 5 minutos a cada uno de los demás licitantes para que la postura sea mejorada.

9.- Hecho lo anterior, el jefe de la oficina ejecutora fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postu

ra. En caso de empate de 2 o más licitantes, se designará por - -
suerte la postura que deba aceptarse.

10.- Fincado el remate de bienes muebles, inmuebles o de negociaciones, se aplicará el depósito constituido en la siguiente forma:

a) Dentro de 3 días posteriores a la fecha del remate, -
el postor vencedor enterará en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras, cuando los bienes rematados sean muebles, y dentro de 10 días si son inmuebles o negociaciones.

11.- Tan pronto como el postor cumpla con la entrega de la cantidad mencionada en el punto anterior, la autoridad ejecutora procederá a entregarle los bienes que le hubiere adjudicado y - el nuevo adquirente deberá de retirarlos inmediatamente del recinto de la autoridad, pues de lo contrario, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente. Si el adquirente no los retira y los derechos generados son iguales o mayores al valor en que se adjudicaron los bienes, éstos se aplicarán a cubrir los - -
adeudos que se generen por este concepto.

12.- Tratándose de bienes inmuebles y pagado el valor de éstos, la autoridad ejecutora solicitará del nuevo adquirente que designe al notario de su preferencia para que el ejecutado acuda -
ante el mismo a otorgar y firmar la escritura de venta correspondiente, previo apercibimiento de que en caso de no hacerlo, lo ha-

rá en su rebeldía el jefe de la oficina ejecutora. Cabe señalar que el ejecutado responde a la evicción y de los vicios ocultos -- del bien rematado aún en el caso de rebeldía.

13.- Una vez entregados los bienes al nuevo adquirente y la escritura pública que amparen su propiedad, la autoridad ejecutora comunicará dentro de un plazo de 15 días al Registro Público de la Propiedad para que proceda a cancelar los gravámenes del -- bien inmueble y éste quede totalmente liberado, también dictará -- las medidas necesarias para que en caso de estar ocupado se proceda a su desocupación, tanto por el ejecutado como por los terceros que no acrediten legalmente su uso.

14.- Por último, se prohíbe estrictamente a todas aquellas personas o empleados del fisco que hayan intervenido directa o indirectamente en el Procedimiento Administrativo de Ejecución -- para adquirir los bienes objeto de algún remate, o que lo hagan a través de interpósita persona, pues la desobediencia a lo anterior hace nulo el remate y los infractores serán sancionados conforme -- al título de las infracciones y delitos fiscales, previsto en el -- actual Código Fiscal de la Federación.

Ahora pasemos a la segunda forma en que la autoridad fiscal puede satisfacer el crédito fiscal, y que es la adjudicación -- de dichos bienes a favor del propio fisco. El artículo 190 del Código Fiscal Vigente nos dice que: "El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofreci-

dos en remate, en los siguientes casos:

- I.- A falta de postores.
- II.- A falta de pujas.
- III.- En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate".

Como se colige de lo anterior, tenemos que el fisco federal (también el local) podrá adjudicarse en su favor los bienes - muebles e inmuebles ofrecidos en cualquier almoneda, pero siempre y cuando acontezca alguna de las 3 hipótesis anteriores.

Ahora bien, si durante el primer remate de los bienes no se enajenan éstos, entonces se convocará para un segundo remate, el cual se celebrará dentro de los 15 días siguientes y cuya publicación en esta ocasión se hará por una sola vez a través de -- los medios informativos a que antes nos hemos referido. El valor de los bienes que se pretenden enajenar en esta segunda almoneda se reducirá en un 20% del valor-base fijado para la primera, sin embargo, puede suceder que en esta segunda almoneda tampoco se -- lleve a efecto el remate de los bienes embargados, situación esta última en la que se considerará que el bien fue enajenado en un - 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago (adjudicación) o donarlo para obras o servicios públicos, o a Instituciones Asistenciales, o de beneficencia autorizadas.

Para concluir con el presente t6pico, pasemos ahora al -
tercero y 6ltimo medio por el cual el fisco puede satisfacer el -
cr6dito fiscal que le es debido, teniendo asf entonces, que los -
bienes embargados podr6n enajenarse fuera de remate.

En efecto, el fisco federal puede obtener la prestaci6n
que le es debida enajenando los bienes embargados fuera de remate,
m6s sin embargo esta alternativa solo puede actualizarse bajo 3 -
supuestos:

1.- Que el embargado proponga comprador antes del dfa -
en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a
favor del fisco, siempre y cuando el precio en que se vendan cu-
bra el valor que se haya sealado a los bienes embargados.

2.- Que se trate de bienes de f6cil descomposici6n o de
terfero, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad
no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su --
conservaci6n.

3.- Se trate de bienes que habiendo salido a remate en
primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

Como se desprende de lo anterior, es claro concluir que
la autoridad fiscal s6lo puede enajenar fuera de remate los bie-
nes que ha embargado bajo ciertas circunstancias, las que por --
cuesti6n de tiempo o por falta de inter6s de los postores hacen
que se apresure la enajenaci6n de los mismos para evitar que el
fisco retenga garantfas improductivas.

La enajenación fuera de remate practicada originalmente por la autoridad fiscal, puede ser encomendada por la misma a empresas o instituciones dedicadas a la compra o subasta de bienes, pero sólo en el caso de que no se hayan presentado postores en la fecha señalada para la celebración de las primeras almonedas.

Una vez que la autoridad fiscal ha rematado los bienes - ya sea dentro o fuera de subasta y además ha obtenido el importe por la enajenación de los mismos, procederá a cubrir el crédito fiscal siguiendo el presente orden:

- 1.- Créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución.
- 2.- Gastos de ejecución.
- 3.- Recargos.
- 4.- Multas.
- 5.- Indemnización por cheque presentado en tiempo y no pagado.
- 6.- Adeudo principal.

C. MEDIO DE IMPUGNACION.

En contra de los actos o actividades realizadas por las autoridades fiscales dentro del Procedimiento Administrativo de

Ejecución, procede un medio de defensa, el cual está previsto en el artículo 116 fracción II del Código Fiscal de la Federación Vigente.

En efecto, se trata de un recurso administrativo denominado: Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución y el cual en opinión del suscrito puede definirse como: "Aquel medio legal de defensa que pueden hacer valer los contribuyentes o terceros en contra de actos de la autoridad ejecutora, derivados del -- Procedimiento Administrativo de Ejecución."

Asimismo, cabe señalar que este recurso administrativo es de interposición obligatoria antes de promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y deberá interponerse directamente ante la oficina ejecutora correspondiente, pues en caso de que se haya interpuesto ante una autoridad fiscal incompetente ésta lo turnará a la que sí lo sea, de conformidad con los artículos 120 y 121 del Código Tributario Federal.

En caso de que el contribuyente resida fuera de la población en que esté radicada la oficina de la autoridad que ha emitido o ejecutado el acto, el escrito de interposición del recurso administrativo podrá presentarse en la oficina exactora más cercana al domicilio del contribuyente, o bien, enviarlo a la autoridad -- que emitió o ejecutó el acto por medio de correo certificado con -- acuse de recibo, pero siempre y cuando en este último caso el en-

vfo se efectúe desde el lugar de residencia del recurrente. En -- los anteriores casos se tendrá como fecha de presentación del recurso administrativo, la del día en que se entregue a la oficina - exactora o se deposite en la oficina de correos.

En el supuesto de que el contribuyente afectado por una - resolución administrativa fallezca (sólo personas físicas) durante el plazo para la interposición del recurso administrativo, dicho - plazo se suspenderá hasta por un año siempre y cuando no se hubiere aceptado antes el cargo de albacea o representante de la sucesión.

Ahora bien, pasemos a referirnos de manera específica a - señalar aquellas hipótesis por las cuales podrá interponerse el recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, - haciendo la aclaración que con respecto a los requisitos de forma que deberá revestir su interposición, los documentos que se deben adjuntar y los efectos de las resoluciones que pongan fin al recurso, ya fueron materia de análisis en el primer capítulo de esta tesis al referirnos al recurso administrativo de revocación y cuyos aspectos tienen plena aplicación a la interposición del recurso -- aquí comentado.

Es por lo anterior que en el presente subcapítulo sólo nos concretaremos a comentar aquellos lineamientos que no se citaron - en el recurso de revocación y a las causales de improcedencia y sobreseimiento de los recursos administrativos.

1.- RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

El artículo 119 del actual Código Fiscal de la Federación prevé los supuestos jurídicos por los cuales podrá interponerse el recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución y que para efectos de un mejor entendimiento me permito desglosarlos de la siguiente manera:

Procederá contra los actos que:

I.- Exijan el pago de créditos fiscales y se alegue que:

- a) Se han extinguido.
- b) Su monto real es inferior al exigido y siempre

que:

- 1.- El cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora.
- 2.- Se refiera a recargos.
- 3.- Se refiera a gastos de ejecución.
- 4.- Se refiera a la indemnización de cheques -- presentados en tiempo y no pagados.

II.- Se dicten en el Procedimiento Administrativo de Ejecución y se alegue que:

- a) Que no se ha ajustado a la ley.

III.- Afecten al interés jurídico de terceros, y

IV.- Determinen el valor-base para enajenación de los -- bienes embargados.

No obstante las hipótesis antes previstas, el suscrito - considera que debería de adicionarse una más, la cual consistiría en: "V.- Contra actos de la autoridad administrativa que -- inicien el Procedimiento Administrativo de Ejecución a pesar de - estar debidamente garantizado el interés fiscal, respecto al crédito que se pretende ejecutar."

Lo anterior tiene su razón de ser porque puede acontecer que un contribuyente una vez que ha garantizado el interés fiscal por virtud de la solicitud de un pago en parcialidades, o diferido, o bien, por haber interpuesto algún diverso recurso administrativo como es el de revocación, la autoridad fiscal pretenda iniciarle el Procedimiento Económico-Coactivo por el mismo crédito - fiscal por el cual se garantizó.

En cuanto al plazo para interponer el recurso administrativo que se analiza, me he permitido desglosarlo de la manera siguiente:

I.- Hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, cuando se trate de:

a) Cuando se alegue que el procedimiento no se ajusta a la ley.

b) Cuando existan violaciones cometidas antes del remate.

II.- Dentro de los 45 días siguientes a aquél en que sur

ta efectos la notificación de requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo cuando se trate de:

- a) Actos de ejecución sobre bienes inembargables.
- b) Actos de imposible reparación material.
- c) Impugnación de la notificación.
- d) Créditos que se hayan extinguido.
- e) Que su monto real sea inferior al exigido.
- f) Que se trate de cobro en exceso imputable a la oficina ejecutora.
- g) Se refiera a recargos, gastos de ejecución o indemnización por cheque presentado y no pagado.

III.- Dentro de 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación personal que haya hecho la autoridad fiscal al ejecutado, del avalúo que se tomará como base para la enajenación de los bienes embargados.

IV.- En cualquier tiempo, siempre y cuando se interponga antes del fincamiento del remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco, cuando se trate de -- terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones, o titulares de los derechos embargados, y

V.- En cualquier tiempo, siempre y cuando se interponga antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal; cuando se trate de un tercero que afirme tener de

recho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales.

Conviene hacer mención con respecto al recurso administrativo que venimos analizando, así como del recurso de revocación, de las diversas causales de improcedencia, mismas que se actualizarán al darse los siguientes supuestos:

- 1.- Cuando no se afecte el interés jurídico del recurrente.
- 2.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstos o de sentencias.
- 3.- Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- 4.- Que se haya consentido el acto, entendiéndose por -- consentimiento el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo legal.
- 5.- Que un acto administrativo sea conexo a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- 6.- Si no se amplió el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de la impugnación de la notificación.
- 7.- Si son revocados los actos por la autoridad.

Para concluir con el análisis del recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, el suscrito considera -

pertinente hacer referencia a las causales de sobreseimiento (incluyendo al recurso de revocación), toda vez que aunque en el actual Código Fiscal de la Federación no se contemplan, sí es conveniente mencionarlas en virtud de configurarse diariamente durante la substanciación de los recursos administrativos.

Para el efecto anterior me he permitido tomar como base - las causales de sobreseimiento del Procedimiento Contencioso Administrativo, las cuales por analogía son aplicables a la tramitación y substanciación de los recursos administrativos; máxime que la fracción I del artículo 133 del Código Tributario Federal prevé como una de las formas en que se ponga fin a un recurso administrativo: al sobreseimiento.

Pues bien, el sobreseimiento en los recursos administrativos procede en los supuestos siguientes:

- 1.- Por desistimiento del recurrente.
- 2.- Cuando durante la substanciación del recurso administrativo aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que antes nos hemos referido.
- 3.- Cuando el recurrente muera durante la substanciación del recurso, si su pretensión es intransmisible, o si su muerte deja sin materia el recurso.
- 4.- Si la autoridad administrativa deja sin efectos el acto recurrido, y

5.- En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

Y por último, la autoridad administrativa al poner fin a un recurso administrativo podrá sobreseerlo total o parcialmente.

D. DEL INTERES FISCAL.

Ya anteriormente se ha hecho referencia a la importancia que representa un crédito fiscal así como su preferencia con respecto a otros tipos de créditos y decíamos que el fisco tiene la atribución de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público, pues tienen por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos.

De lo anterior se desprende que tanto la Teoría del Derecho como las leyes impositivas (incluyendo al Código Fiscal de la Federación), le reconozcan privilegios al Fisco y a las resoluciones que emita con motivo del ejercicio de su función de cuantificación.

Nuestro máximo Tribunal Judicial Federal en relación a lo anteriormente dicho, ha sostenido lo siguiente:

*FISCO, PREFERENCIA DEL.- Las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciuda-

danos, para cubrir sus necesidades económicas, - constituyen los tributos públicos y el derecho a exigirlos es por virtud de esa necesidad indispensable para la vida económica del Estado, preferente a la de los particulares, quienes no pueden oponer, frente a las pretensiones del Derecho Público de la Colectividad, interés de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado, de buscar los medios para que no se eluda el cumplimiento de la obligación Constitucional de tributar". (32)

Ahora bien, precisamente por la importancia que reviste - un crédito fiscal para el Estado, es que se ha creado una figura - tan conocida dentro de la práctica tributaria, misma que se denomina: "Garantía del Interés Fiscal".

En efecto, cuando un particular afectado por un crédito - fiscal que le ha determinado la autoridad hacendaria pretende impugnarlo, suspender su ejecución, o pagar el mismo en parcialidades o en pago diferido, etc., necesariamente deberá de garantizarlo, surtiéndose en consecuencia la figura tributaria de referencia.

(32) Semanario Judicial de la Federación. Tomo LV. Pág. 3002.

Al anterior principio se le conoce con el nombre de: "Solve et repete", que significa: "Asegura y después impugna". (33)

1. CONCEPTO.

Es muy escasa la bibliografía en donde se puede obtener alguna definición o concepto autoral de lo que entre los fiscalistas se conoce como "Interés Fiscal".

El actual Código Fiscal de la Federación no contempla alguna definición pues únicamente se limita a señalar en forma taxativa cuáles son las formas de garantizar el interés fiscal y ante qué situaciones procede garantizar el mismo.

También se prevén ciertos lineamientos con respecto a -- los requisitos para la calificación y aceptación de cada una de -- las diferentes formas de garantizar el interés fiscal.

El ilustre fiscalista mexicano Luis Martínez López en su obra: "Derecho Fiscal Mexicano", nos proporciona una definición de lo que la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera -- Interés Fiscal, diciéndose al efecto:

(33) Belgadillo Gutiérrez. Principios. P. 99. Ob. Cit.

*INTERES FISCAL.- Se entiende por tal todo aquello que para el Fisco tenga carácter de cobro exigible. Amparo 5540/57". (34)

Asimismo, el suscrito se permite proporcionar una definición de lo que conocemos como: "Garantía del Interés Fiscal", misma que constituye una opinión personal que se reduce a los siguientes términos: "Es un medio legal por el cual se salvaguarda el pago de contribuciones y/o sus accesorios, los cuales son determinados por la autoridad fiscal a cargo del contribuyente".

Atento a lo anterior y de la interpretación sistemática y correlacionada de los artículos del 141 al 144 del Código Fiscal - de la Federación Vigente y del artículo 60 al 71 del Reglamento -- del citado Código, concluimos que la garantía del interés fiscal -- no es otra cosa que el aseguramiento de los recursos determinados por la autoridad hacendaria, para sufragar el gasto público, en -- tanto se resuelve alguna inconformidad a petición del particular -- con motivo de dicha determinación.

2. OBLIGACION DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.

El artículo 142 del actual Código Tributario Federal pre-

(34) Martínez López. Derecho. P. 223. Ob. Cit.

ve cuatro hipótesis que darán lugar a garantizar el interés fiscal, mismas que consisten en:

I.- Cuando se solicite la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

II.- Cuando se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III.- Cuando se solicite la aplicación del producto en -- los términos del artículo 159 del Código Fiscal, es decir, que -- tratándose de pluralidad de embargos sobre un mismo bien practicado por autoridades tanto fiscales (Federales y locales) como no -- fiscales, la autoridad fiscal federal practicará el embargo de -- bienes poniéndolos bajo custodia del depositario por ella designado y en caso de controversia, ésta se resolverá por los Tribunales Federales. En tanto se resuelve el juicio, no se hará aplicación del producto del remate de los bienes embargados, salvo garantía del interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y

IV.- En los demás casos que señalen el Código Fiscal y -- las demás leyes fiscales.

Asimismo, este dispositivo jurídico prevé que no se -- otorgará garantía respecto de los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Por su parte el artículo 144 del ordenamiento fiscal que se analiza, dispone que: "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".

En la anterior tesis, es claro concluir la obligatoriedad de garantizar el interés fiscal cuando el contribuyente -- pretenda (o el fisco local o autoridades no fiscales, tratándose de lo previsto en la fracción III del artículo 142 del Código Fiscal) acogerse a alguno de los supuestos previstos en las fracciones I, II y III del citado artículo 142 del Código Fiscal.

3. FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL.

De conformidad con el artículo 141 del ordenamiento fiscal multicitado se contemplan como formas de garantizar el interés fiscal, las siguientes:

I.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto. En este caso el depósito en dinero generará intereses conforme a las tasas que para este efecto señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen, de conformidad con el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal.

II.- Prenda o Hipoteca.- En cuanto a esta forma de garantía el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal en términos generales nos indica que: Tratándose de bienes muebles se tomará como valor de los mismos, el correspondiente al 75% y siempre que estén libres de gravámenes, además, la prenda se inscribirá en el Registro Público que corresponda y no serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en recinto fiscal o los extranjeros que no acrediten su legal estancia en el país. Por lo que se refiere a los bienes inmuebles, éstos también se tomarán en prenda al 75% de su valor de avalúo o catastral y se deberá acreditar con un certificado del Registro Público e inspección urbanística, agraria o de algún gravamen, pues en este último caso el bien sólo se podrá aceptar en prenda si los gravámenes que lo afectan y el interés fiscal a garantizar no exceden del 75% de su valor. En cuanto a la hipoteca tenemos que ésta deberá elevarse a escritura pública y proceder a su inscripción en el Registro Público, pudiéndose garantizarse con la misma los recargos futuros.

III.- Fianza otorgada por Institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión. En este caso - dice el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal, la fianza deberá quedar en guarda y poder de la autoridad recaudadora de - la Federación o del Organismo Descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de los Estados concentrarán la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana. Asimismo para hacer efectiva esta fianza, se aplicará el Procedimiento Administrativo de Ejecución con las modalidades siguientes:

a) La autoridad ejecutora requerirá pago a la afianzadora, acompañando copia de todos y cada uno de los documentos -- que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad.

b) Si no paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia - oficina ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate en bolsa, valores, propiedad de la afianzadora, bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado y le envíe de - inmediato su producto.

IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia. En este caso el tercero hará constar su aceptación por escrito ante la oficina ejecutora y -

ante la presencia de 2 testigos, o bien hacer dicha aceptación ante notario público. La oficina ejecutora levantará acta de dicha aceptación entregando una copia para cada una de las partes y procediendo a inscribirla en el Registro Público. La solvencia se -- acreditará con la propiedad de bienes inmuebles, según el artículo 64 del Reglamento del Código Tributario.

Y.- Embargo en la vía administrativa. Esta forma de garantizar se sujetará al cumplimiento de ciertas reglas, tales como:

- a) A solicitud del contribuyente.
- b) El contribuyente señalará los bienes susceptibles de embargo y que no podrán ser de fácil descomposición o inflamables.
- c) El sujeto interesado será el depositario de los bienes y tratándose de personas morales, su representante legal, o bien, depositarios en un almacén general de depósito.
- d) Inscribir la traba del embargo en el Registro Público.
- e) Cubrir los gastos de ejecución antes de la traba del embargo en la vía administrativa y en ningún caso procederá su devolución.

Ahora bien, de conformidad con la legislación fiscal vigente la garantía deberá comprender además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados y los que se cau-

sen en los doce meses siguientes. Si al terminar el periodo anterior no se cubre el crédito fiscal, el monto de la garantía se volverá a actualizar de nueva cuenta, así como los accesorios de los doce meses siguientes, pudiendo proceder al secuestro de otros bienes para ampliar dicha garantía.

Los gastos que se originen con motivo de las garantías serán por cuenta del interesado, así como las garantías a que se refieren las fracciones III, IV y V se harán efectivas por medio del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Asimismo, si se impugna parte del acto administrativo, sólo procederá la garantía del interés fiscal sobre la parte impugnada, debiendo cubrirse mediante declaración complementaria la parte consentida del crédito junto con sus accesorios, pues ante el incumplimiento de esta última situación el fisco podrá exigir el pago de esa cantidad sin que sea necesario emitir una nueva resolución.

En el caso de que ya se hubiere trabado embargo sobre los bienes de un contribuyente, ya no se exigirá una garantía adicional, limitándose la autoridad ejecutora a vigilar la aceptación y satisfacción de la citada garantía.

En cuanto a la calificación y aceptación de la garantía del interés fiscal, el artículo 69 del Reglamento del Código Fis-

tal nos establece que deberá de ofrecerse por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente para que se cerciore del cumplimiento de los requisitos a que antes nos hemos referido. -- Cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente para -- que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que se notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido, pues en caso contrario no se aceptará la garantía.

También existe la posibilidad de combinar las diferentes formas de garantizar un crédito fiscal, así como sustituir la garantía por otra en cualquier momento con la única limitante de -- que antes de cancelarse la garantía original deberá de constituirse la sustituta.

La garantía constituida podrá garantizar uno o más créditos fiscales con la única condición de que el monto de la garantía satisfaga la totalidad de los créditos garantizados.

Una vez vencido el plazo de la garantía, en tanto no se haga exigible, deberá ampliarse la misma dentro del mes siguiente a aquél en que concluya, debiendo actualizarse su monto y con los recargos de los doce meses siguientes.

Por último pasemos a referirnos a los casos en que procede la cancelación de la garantía del interés fiscal, mismos que -- están previstos en el artículo 20 del Reglamento del Código Fiscal, que son:

I.- Por sustitución de la garantía.

II.- Por pago del crédito fiscal.

III.- Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dió origen al otorgamiento de la garantía.

IV.- En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

La garantía podrá disminuirse o substituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo.

El tercero que tenga interés jurídico o el propio contribuyente podrán solicitar la cancelación de la garantía a través de solicitudes que presenten ante la autoridad recaudadora que la haya exigido, acompañando los documentos que la forma requiera y en donde una vez cancelada por la autoridad fiscal, ésta ordenará lo mismo al Registro Público que corresponda.

2. DISPENSA DEL OTORGAMIENTO DE LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL.

Antes de desarrollan este subcapítulo conviene hacer la aclaración que conforme a la legislación fiscal de 1939, la figura jurídica de la "dispensa" del otorgamiento de la garantía del interés fiscal tenía plena vigencia, pues en el mismo párrafo -- del artículo 141 del Código Fiscal de aquella época prevenía lo siguiente: "Se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía en

los casos y con los requisitos que señale el reglamento de este Código. La solicitud de dispensa no exime al contribuyente de la -- obligación de garantizar el interés fiscal, en tanto se dicte resolución definitiva expresa respecto a la dispensa".

Asimismo este subcapítulo se incluyó dentro del capitulado de la presente tesis, en virtud de que el mismo fue elaborado y registrado en el mes de mayo de 1989 y que era imposible predecir -- que ahora en la legislación vigente iba a desaparecer la figura referida. De igual manera durante el presente año el tópico en comentario no se pudo suprimir en virtud de que ello implicaría pérdida de tiempo al volver a modificar el capitulado, además del ya perdido por haber actualizado los temas desarrollados de la presente tesis, pues el plazo para la culminación de la misma se aproximaba.

No obstante lo anterior, considero interesante recordar -- cómo operaba esta figura de la "dispensa" del otorgamiento de la -- garantía del interés fiscal, la cual era regulada por el artículo 141 último párrafo del Código Fiscal de 1989 y artículo 67 de su -- Reglamento, el cual disponía: "Para los efectos del último párrafo del artículo 141 del Código, el otorgamiento de la garantía del interés fiscal podrá dispensarse, siempre que:

1.- Tratándose de personas morales, el interés fiscal -- sea menor al 10% del capital social excluyendo superávit por revaluación recapitalizada y en los dos últimos ejercicios de doce me-

ses no haya tenido pérdida para efectos del impuesto sobre la renta o que aún teniéndola, ésta no exceda de un 5% del capital social.

II.- Tratándose de personas físicas se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

a) El interés fiscal sea menor al 5% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales.

b) No sean propietarios de bienes inmuebles y sus únicos ingresos sean por salarios, sin que excedan de dos veces al mínimo general de la zona económica en que residan.

c) Estén dedicados exclusivamente a actividades agropecuarias y su parcela o propiedad no exceda de 20 hectáreas.

La solicitud deberá presentarse ante la autoridad recaudadora utilizando la forma correspondiente y acompañando los documentos que la misma previene, con 15 días de anticipación a la fecha en que se deba pagar el crédito o garantizarse. Tratándose de los pagos en parcialidades a que se refiere el artículo 59 de este Reglamento, se presentará la solicitud junto con el pago de la primera parcialidad a que se refiere el segundo párrafo del citado artículo.

La dispensa de la garantía que proceda en los términos de

este artículo, se mantendrá mientras subsistan las condiciones a - que se refieren las fracciones anteriores, considerando el monto total de los créditos fiscales; cuando el contribuyente ya no se encuentre en esa situación, deberá garantizar el total de los créditos fiscales, sin que sea necesario revocar la resolución que - concedió la dispensa".

Ahora bien, como se desprende de lo anterior, era claro - que la figura de la "dispensa" de la garantía del interés fiscal -- constituía sin lugar a dudas un beneficio a favor de los contribuyentes, toda vez que se les eximía de desembolsar una determinada cantidad de dinero o bien podían producir a gusto sin la presión - de que sus bienes estuvieren hipotecados o dados en prenda a favor del fisco.

Sin embargo esta figura era constantemente criticada por los contribuyentes, ya que en ocasiones se les denegaba el beneficio implícito de la misma consistente en eximirlos de garantizar - con bienes o dinero el crédito fiscal determinado.

En efecto, en la última parte del párrafo último del artículo 141 del Código Fiscal de 1959, prevenía que en tanto se resolviera la petición de dispensa, no eximía al contribuyente de - garantizar el interés fiscal, lo cual venía a caer en una franca contraposición con lo dispuesto en la primera parte de este artículo y el diverso 67 del Reglamento del Código Fiscal.

No obstante lo anterior, lo previsto en la última parte - del citado artículo 67 del Reglamento en el sentido de que no era necesario revocar la resolución que concedía la dispensa, cuando - cambiaban las condiciones del contribuyente por las que se le había concedido; lo anterior era improcedente, toda vez que la resolución que concedía la dispensa era sin lugar a dudas una resolución favorable al particular y la cual si se pretendía dejar sin - efectos necesariamente la autoridad fiscal por conducto de la unidad encargada de su defensa jurídica debía de demandar su nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de conformidad con el inciso b) de la fracción II del artículo 198 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, lo único que nos resta por decir es que con - motivo de la publicación de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el ejercicio fiscal de 1990, publicada en el Diario Oficial de la Federación del - 28 de Diciembre de 1989, con fecha de entrada en vigor a partir -- del 1o. de Enero de 1990, el último párrafo del artículo 141 del - Código Tributario Federal para 1989 sufrió una reforma para quedar como sigue: En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía".

Lo anterior pone de manifiesto la obligatoriedad de garantizar un crédito fiscal determinado sin excepción de contribuyente alguno, lo cual repercute en una situación muy desfavorable para quienes se dedican a actividades agropecuarias, pues de con-

cedérseles a éstos se rompería con el principio de igualdad que debe regir en materia tributaria al estar haciendo una diferenciación o discriminación con respecto a los contribuyentes que se les niegue, pues la reforma analizada es muy clara al negar toda posibilidad de dispensar la garantía del interés fiscal.

CAPITULO III.

DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

A. ASPECTOS GENERALES.

Se dice que hasta antes de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación existió una gran necesidad de encontrar el Tribunal idóneo que conociera y resolviera eficientemente aquellas controversias que en nada se parecían a las civiles, criminales o mercantiles.

En efecto, se trataba de controversias suscitadas entre los gobernados y las autoridades hacendarias, cuando estas últimas emitían mandamientos procurando el cobro de impuestos.

La Constitución de 1957, misma que estableció tajantemente la división de los Poderes de la Unión, no contemplaba ninguna posibilidad para la creación de un Tribunal Contencioso-Administrativo independiente de los Tribunales del Poder Judicial, e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación por voz de su Presidente Don Ignacio L. Vallarta, consideró como inconstitucional la existencia de un Tribunal Administrativo bajo el criterio de que se daba la concurrencia de dos Poderes Federales en una sola persona, es decir, que se reunían los Poderes Ejecutivo y Judicial en la investidura del Presidente de la República, violándose con ello lo dispuesto por el artículo 50 de dicha Constitución.

Idéntico criterio anterior consideró la Constitución Política de 1917, al no permitir la creación de Tribunales independientes que impartieran justicia administrativa, en virtud de -- transgredir el texto de su artículo 49.

Sin embargo, con anterioridad a aquella época se reflejaba la inquietud por resolver los conflictos administrativos, tal y, como se demuestra con los "Tribunales de Hacienda", creados por una de las 7 Leyes Constitucionales de 1836 como Organó del Poder Judicial de la República, o bien, en el "Consejo de Estado", cuya creación tuvo lugar en 1824 pero que no fue sino hasta 1853, año -- en que fue restablecido cuando tuvo además de sus facultades originales de consulta, asesoría y dictamen; facultades jurisdiccionales, igualmente podemos observar tal inquietud en la Ley para el -- Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 25 de Mayo de 1853, -- -- conocida como "Ley Lares". (35)

Asimismo, a lo largo de la historia con relación a la jurisdicción contencioso-administrativa ha existido una fuerte polémica que encuentra sus bases en una dicotomía de corrientes doctrinales: la anglosajona y la francesa.

En efecto, en el sistema anglosajón el juicio contencioso-administrativo "entre los particulares y la autoridad administrati-

(35) Rodríguez Lobato. Derecho. P. 265. Ob. Cit.

va se desarrolla ante los órganos jurisdiccionales, es decir, el control jurídico se lleva a cabo por medio de los Tribunales del Poder Judicial. Conforme a este sistema se respecta y evidencia la tradicional división de poderes. Quienes consideran que el sistema Judicial es el idóneo, afirman que la inamovilidad legal como derecho del Juez y su independencia, garantizan la justicia en el juicio contencioso-administrativo, tanto para la autoridad parte en el juicio, como para el individuo particular, persona física o moral, pero sobre todo el sistema beneficia al mencionado particular que es la parte débil en el juicio contencioso". (36) La crítica que se ha formulado en contra de esta corriente es la relativa a que el Poder Judicial no debe juzgar los actos de otro poder (como lo es el Ejecutivo) y, lógicamente tampoco sentenciarlo, - pues ello implicaría la superioridad del primero sobre el segundo y no la igualdad entre los mismos.

Por su parte, en el sistema francés el Poder Ejecutivo mediante actos jurisdiccionales materiales resuelve los conflictos entre los particulares y el mismo Poder Ejecutivo, es decir, "ante un Tribunal materialmente jurisdiccional y formalmente administrativo". (37) El jurista mexicano Alfonso Nava Negrete en su obra "Derecho Procesal Administrativo afirma lo siguiente: "El contencioso francés descansa en 2 principios fundamentales:

(36) Porras y López Armando. Derecho Procesal Fiscal. 1a. Edición. Editorial Textos Universitarios, S.A. México 1989. P. 100.

(37) Lima Castillo. Elementos. P. 49. Ob. Cit.

Primero.- Separación de la jurisdicción administrativa - de la jurisdicción ordinaria.

Segundo.- Separación de la jurisdicción administrativa - de la jurisdicción activa". (38)

La crítica a este sistema es en el sentido de que en virtud del respeto a la división de Poderes, al Poder Ejecutivo no le corresponde juzgar sus propios actos, pues ello equivaldría a reunir dos Poderes en uno solo, además de que se viola el principio universal de Derecho: "Nadie puede ser juez y parte al mismo tiempo".

1. ORIGEN.

Para efectos de una mejor explicación, el suscrito se -- permite señalar en forma cronológica los antecedentes más relevantes que dieron origen al nacimiento del Tribunal Fiscal de la Federación, por lo que nos vamos a constreñir de manera sintetizada a los siguientes:

a) Ley para el Arreglo de lo Contencioso-Administrativo, del 25 de Mayo de 1853.

(38) Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. 3a. Edición. Editorial Porrúa. México 1977. P. 397.

Se atribuye al gran jurista mexicano Teodosio Lares el haber formulado el proyecto de esta Ley, la cual una vez aprobada -- por el Poder Legislativo se conoció mejor como "Ley Lares", que -- por su propio nombre.

Esta ley fue el producto de la inspiración conservadora - de Teodosio Lares quien además fue influenciado por la legislación francesa y por la existencia de un Tribunal denominado "Consejo de Estado", el cual al emitir sus decisiones, éstas no podían ser revisadas por el órgano judicial "en virtud de que dicho Tribunal se encontraba en igual nivel Constitucional que la Suprema Corte de - Justicia". (39) La Ley Lares se integraba de 14 artículos pero - no así su reglamento que comprendía 81 preceptos. Entre los artículos más relevantes de la Ley destacan los siguientes:

Art. 1.- No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas.

Art. 2.- Son cuestiones de administración las relativas:

I.- A las obras públicas.

II.- A los ajustes públicos y contratos celebrados por la administración.

III.- A las rentas nacionales.

IV.- A los actos administrativos en las mate-

(39) Margain Manautou, Emilio. De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad. 3a. Edición. Editorial Universitaria Potosina. México 1980. P. 11.

rias de policía, agricultura, comercio e -
industria que tengan por objeto el interés
general de la sociedad.

V.- A la inteligencia, explicación y aplicación
de los actos administrativos.

VI.- A su ejecución y cumplimiento cuando no --
sea necesaria la aplicación del Derecho Ci
vil.

Art. 4.- Habrá en el Consejo de Estado una sección que -
se conocerá de lo Contencioso-Administrativo.
Esta sección se formará de cinco consejeros abo
gados que nombrará desde luego el Presidente de -
la República.

Art. 5.- La sección tendrá un secretario que nombrará --
también el Presidente de la República de entre
los oficiales de la secretaría del consejo.

Art. 6.- Las competencias de atribución entre la autori-
dad administrativa y la autoridad judicial, se
decidirán en la Primera Sala de la Suprema Cor-
te, compuesta para este caso de dos Magistrados
Propietarios y de dos Consejeros, designados --
unos y otros por el Presidente de la República.
Será Presidente de este Tribunal el que lo fue-
re de la misma Sala, y sólo votará en caso de -

empate para decidirlo.

Art. 8.- En el caso de embargo de bienes para el pago de cantidades debidas al erario, la demanda de dominio en tercera tampoco podrá ser intentada - entre los Tribunales sin haber presentado antes una memoria a la autoridad administrativa.

Art. 9.- Los Tribunales Judiciales no pueden en ningún caso despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los caudales del erario o bienes nacionales, ni contra los fondos o bienes de los Estados, demarcaciones, ayuntamientos o establecimientos públicos que dependan de la administración.

Art. 14.- Instalada que sea la Sección de lo Contencioso, se pasarán a ella los expedientes que correspondan conforme a esta ley.

Ahora bien, *contra la resolución de la Sección de lo Contencioso, cabía su impugnación ante el Consejo de Ministros, sin ulterior recurso, así de esta manera, se aseguraba en última instancia la protección de intereses públicos sobre el respeto a la norma jurídica*. (40)

(40) Lima Castillo, Elementos. P. 52. Ob. Cit.

Por último cabe comentar que Don Ignacio L. Vallarta siendo Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y al haber comentado la Constitución Política de 1857, concluyó que la Ley Lares era inconstitucional por contravenir el contenido del artículo 50 de dicha Constitución, según el cual "no podrán reunirse dos o más de estos Poderes (el legislativo, el ejecutivo y el judicial) en una sola persona o corporación". (41)

b) Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de Febrero de 1927.

Esta ley regulaba no sólo los procedimientos de cobro de los créditos fiscales, sino también el derecho de los particulares para oponerse a ellos mediante un juicio sumario, cuya tramitación encomendaba a los Tribunales Federales. (42)

Una circunstancia hizo, sin embargo, que el juicio sumario de oposición cayera prácticamente en desuso durante muchos años: la oportunidad abierta a los causantes de acudir al juicio de amparo en contra de las resoluciones de las autoridades fiscales, pues el juicio de garantías tenía ventajas manifiestas sobre

(41) Carrillo Flores, Antonio, Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional. 1a. Edición. Editorial Instituto de Investigaciones Jurídicas de la U. N. A. M. México 1987. P. 204.

(42) Ibid. P. 201.

el juicio sumario de oposición, tales como la rapidez de su tramitación, el no tener que asegurar el interés como requisito para la presentación de la demanda, sino sólo para obtener la suspensión y sobre todo la efectividad de las resoluciones que dentro del amparo se dictaban.

Sin embargo para 1929 la situación cambió radicalmente a merced del Ministro de la Corte Arturo Cisneros Canto, pues nuestro máximo Tribunal Judicial abandonando viejos criterios firmes del siglo anterior, resolvió que el juicio de amparo era improcedente cuando el particular tuviera a su disposición un recurso o medio de defensa ordinario, obligándolos en consecuencia a intentar el juicio sumario de oposición.

Más adelante se apreció que el juicio sumario de oposición no era el camino adecuado ni para los particulares ni para el Fisco, toda vez que para el primero significaba un procedimiento largo y deficiente en cuanto a que faltaba una forma expedita de obtener la ejecución de sus fallos, y para el segundo existían ciertos inconvenientes tales como:

a) La falta de comunicación entre los agentes del Ministerio Público y las autoridades fiscales, pues los agentes como representantes de la hacienda pública eran los demandados y se les obligaba a contestar en tres días sobre hechos que ignoraban en lo absoluto; con la consecuencia irreparable de formular sus

contestaciones deficientemente en las que se limitaban a negar -- las demandas, sin entrar al examen de los motivos de la oposición.

b) Una vez admitida la demanda y otorgada la garantía correspondiente, el procedimiento administrativo de ejecución quedaba en suspenso y en muchos casos no había interés del actor para que el juicio siguiera hasta su terminación, máxime que la legislación procesal de ese entonces no otorgaba poderes al Juez para reactivar de oficio el procedimiento; con la consecuencia de que se acumulaban y envejecían centenares de expedientes en los Tribunales Federales.

c) Cuando la sentencia de segunda instancia era adversa a los intereses del particular, éste podía recurrirla en amparo ante la Suprema Corte; pero cuando le era adversa a los intereses de la hacienda pública ésta no podía recurrirla por no existir el medio legal correspondiente.

En mérito de lo anterior, creo conveniente citar algunos párrafos de la obra del ilustre jurisconsulto Antonio Carrillo -- Flores, quien vivió la experiencia de proyectar algunas reformas a la ley que comentamos a cargo del entonces Secretario de Hacienda Don Narciso Bassols:

"Natural fue por eso que, al pedirme el Secretario de Hacienda Bassols mi parecer, en diciembre de 1934, acerca

de las modificaciones que convenía introducir en la Ley de la Tesorería de la Federación, sugiriérase yo que el juicio sumario de oposición se suprimiera y que en su lugar se crease un procedimiento moderno, rápido, eficaz, a cargo de un Tribunal Administrativo especializado e independiente, que recogiera y armonizara tanto las experiencias mexicanas como lo que fuese aprovechable de la legislación y doctrinas extranjeras". (43)

Y sigue diciendo:

"Nosotros, en cambio, no estábamos proponiendo que fuesen las mismas autoridades fiscales que habían fijado un crédito fiscal o que pretendían cobrarlo las que examinaran su validez, sino un Tribunal totalmente independiente, integrado por Magistrados sometidos sólo a la ley y no a las órdenes de los órganos superiores de la administración". (44)

c) Ley de Justicia Fiscal y Primer Código Fiscal de la Federación de 1935.

El Tribunal Fiscal de la Federación fue creado por la Ley de Justicia Fiscal promulgada el 27 de Agosto de 1935 y publicada

(43) Ibid. P. 204.

(44) Ibid. P. 205.

en el Diario Oficial de la Federación del 31 del mismo mes y año. La existencia del citado Tribunal se puso en tela de juicio porque pugnaba con las ideas de Vallarta, con los criterios sustentados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y con los juristas al servicio del Estado.

En efecto, "permitir que la Administración, a través de un órgano autónomo, no subordinado jerárquicamente al Presidente de la República o al Secretario de Hacienda, tuviese la oportunidad de corregir sus propios errores a través de un procedimiento - cuyos resultados el particular podría aún impugnar a través del juicio de amparo, fue una solución que después de 30 años puede ya calificarse como certera. Pero suprimir la intervención de la Justicia Federal en materia fiscal, a través de un juicio que por casi un siglo había existido en nuestras leyes, parecía, y era, un paso muy audaz en 1935". (45)

Inicialmente el Tribunal Fiscal de la Federación solo estaba dotado de facultades para conocer sobre controversias fiscales, pero a medida que fue transcurriendo el tiempo se le fue ampliando su competencia.

El primero de enero de 1939 entró en vigor el primer Código Fiscal de la Federación, el cual abrazó la Ley de Justicia

(45) Carrillo Flores. Estudios. Cit. Pos. Margain Manautou. De lo Contencioso. P. 32.

Fiscal (con vigencia hasta el 31 de diciembre de 1939), pero incorporó su contenido en sus títulos tercero y cuarto, además de prever todo lo relativo a los sujetos y elementos de la obligación tributaria, procedimiento económico-coactivo, e infracciones y sanciones.

La expedición del Código Fiscal de la Federación constituyó un extraordinario avance para la legislación tributaria mexicana, observándose en forma curiosa que por desconocimiento de la materia por parte de los abogados, eran principalmente contadores -- los que litigaban ante el Tribunal Fiscal.

Durante sus 28 años y 3 meses de vigencia (pues el 31 de marzo de 1967 fue su derogación), dicho Código Fiscal no originó mayores problemas para la Hacienda Pública y los contribuyentes, ya que sus defectos de técnica legislativa se fueron corrigiendo paulatinamente a través de diversas reformas que le hicieron.

"En su primera etapa, el Tribunal estuvo integrado por 15 Magistrados, funcionando en salas de 3 Magistrados cada una, o en pleno". (46)

(46) Armienta, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. 1a. Edición. Editorial Textos Universitarios, S. A. México 1977. P. 122.

d) Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal.

Esta ley entró en vigor al iniciarse el año de 1942 y amplió en gran medida la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, pues incorporó al mismo asuntos fiscales, aunque no propiamente de carácter tributario.

Posteriormente la Ley de Instituciones de Fianzas de 1943 hizo del Tribunal Fiscal una segunda instancia contenciosa, ya que seguía a una primera administrativa ante la Secretaría de Hacienda, en virtud de que los Gobiernos Federal, Local y Municipal reclamaren el pago de alguna fianza.

En 1944 se creó como un organismo fiscal autónomo al Instituto Mexicano del Seguro Social y en cuya Ley Orgánica le otorga competencia al Tribunal Fiscal de la Federación al tener plena aplicación las normas del Código Fiscal al procedimiento oficioso y contencioso seguido ante el citado Instituto en materia de cuotas obrero-patronales. Para 1949 se amplió aún más la competencia del Tribunal Fiscal, pues se hizo extensiva hasta los intereses moratorios y capitales constitutivos.

e) Reforma Constitucional del 15 de Diciembre de 1946.

Para salvar las críticas de la Constitucionalidad del --

Tribunal Fiscal de la Federación, en 1946 se procedió a reformar el artículo 104 de la Constitución, estableciéndose que: "en los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las -- sentencias de.... Tribunales Administrativos creados por Ley Federal, siempre que dichos Tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos". (47)

Como consecuencia de la anterior reforma Constitucional, se estableció en favor de las autoridades hacendarias, el recurso de revisión fiscal ante la Corte, en contra de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, en aquellos asuntos en que el -- crédito fiscal fuese mayor de \$20,000.00 o bien, cuando el crédito era de cuantía indeterminada.

Para 1947 cabe señalar que el número de salas del Tribunal Fiscal de la Federación aumentó a 7, integrados de 3 Magistrados cada una, haciendo un total de 21 Magistrados.

También en 1947 la Ley de Hacienda del Distrito Federal se reformó, pasando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sus asuntos fiscales y disponiendo que la justicia fiscal se ha-

(47) Reforma al artículo 104 de la Constitución Política de 1946, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 30 de -- diciembre de 1946.

brifa de regular por el Código Fiscal de la Federación, de modo que la competencia del Tribunal Fiscal creció en esa materia.

En 1958 se le otorgó el carácter de fiscal a la obligación patronal de aportar a las escuelas, artículo 123, aumentando con ello la competencia del Tribunal.

En 1962 se agregó un Magistrado al Tribunal sumando en su totalidad 22, para que el Presidente del mismo no integrase sala, a menos que tuviera que suplir la ausencia de algún Magistrado por un lapso menor a un mes. Asimismo, en este año se le otorgó competencia al Tribunal para conocer de la interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, celebrados entre los particulares y las dependencias del Ejecutivo Federal.

En 1966 mediante reformas al Código Fiscal de la Federación, se amplió la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación en materia de multas administrativas del orden sanitario, económico, de comunicaciones, etc., teniendo amplia competencia especialmente en contiendas sobre multas por violación a precios oficiales y a disposiciones de pesas y medidas.

f) Nuevo Código Fiscal de la Federación de 1967.

El profesor Emilio Margain Manautou nos comenta con respecto a este nuevo Código Fiscal de la Federación, lo siguiente:

"... se expidió como consecuencia de las recomendaciones que en materia tributaria formuló la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo que tienden a lograr el que los países latinoamericanos hagan evolucionar su legislación tributaria, con el objeto de que obtengan una correcta tributación de sus habitantes, en bien de su desarrollo económico". (48)

También se dice que este nuevo Código Fiscal de la Federación, fue estructurado por el legislador teniendo como base el Código Tributario elaborado por distinguidos juristas sudamericanos, por encargo de los Organismos Internacionales antes precisados.

Como una novedad dentro de este nuevo ordenamiento fiscal se encuentra un capítulo relativo a los recursos que las autoridades hacendarias pueden hacer valer contra las sentencias tanto de las salas como del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación.

El 24 de diciembre de 1966 se promulgó la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967 y entró en vigor hasta el primero de abril del mismo año. En dicha Ley Orgánica se establecieron las normas relativas a la organización del Tribunal Fiscal de la Federación.

(48) Margain Manautou. De lo Contencioso. P. 32. Ob. Cit.

g) Reforma Constitucional del 19 de Junio de 1967.

Todas las dudas que pudiesen aún existir respecto a la -
 Constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación o de la -
 existencia de Tribunales Administrativos en México, desaparecie-
 ron con la reforma del 19 de Junio de 1967 al artículo 104 Consti-
 tucional, misma que entró en vigor a partir del 28 de octubre de
 1967, para quedar como sigue:

"Art. 104.- ...

I. ...

Las leyes federales podrán instituir --
 Tribunales de lo Contencioso-Administrativo dota-
 da plena autonomía para dictar sus fallos, que --
 tengan a su cargo dirimir las controversias que -
 se susciten entre la Administración Pública Fede-
 ral o del Distrito o Territorios Federales, y los
 particulares, estableciendo las normas para su or-
 ganización, su funcionamiento, el procedimiento y
 los recursos contra sus resoluciones.

Procederá el recurso de revisión ante la
 Suprema Corte de Justicia contra las resoluciones
 definitivas de dichos Tribunales Administrativos,
 sólo en los casos que señalen las Leyes Federales,
 y siempre que esas resoluciones hayan sido dicta-

das como consecuencia de un recurso interpuesto - dentro de la jurisdicción Contencioso-Administrativa". (49)

En 1972 el Infonavit se organiza y es considerado como un Organismo Fiscal Autónomo, por lo que las aportaciones a su fondo tienen el carácter de créditos fiscales y constituyen materia para contiendas ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En 1978 entra en vigor la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que abrogó a la otra de 1966, esta nueva ley introduce la desconcentración territorial del Tribunal que será objeto de análisis en su oportunidad.

Para concluir, en 1980 se agregó a la competencia del Tribunal Fiscal el conocimiento de juicios sobre responsabilidad de empleados y funcionarios federales y del Distrito Federal, y de Organismos Autónomos y Descentralizados, sin embargo, a partir de 1983 dicha competencia es otorgada por la Ley Federal de Responsabilidades de los Servicios Públicos la cual faculta a sus sujetos para impugnar ante el Tribunal Fiscal las sanciones administrativas que se les impongan a causa del servicio.

(49) Reforma al artículo 104 de la Constitución Política de 1967, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1967.

2. NATURALEZA JURIDICA.

El Tribunal Fiscal de la Federación como ya anteriormente fue comentado, tuvo sus orígenes en la Ley de Justicia Fiscal de 27 de Agosto de 1936, que lo crea como un Tribunal Administrativo, colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo sin sujeción a las autoridades que forman ese poder, que actúa por delegación de facultades que la ley le otorga y emite sus fallos en representación del Poder Ejecutivo.

Con el establecimiento del Tribunal Fiscal se propuso mantener la División de Poderes y el respeto a la acción del Poder Ejecutivo Federal.

Su fundamento legal se encuentra establecido en los artículos 73 fracción XXIX-H y 104 fracción I-S de nuestra Constitución, los cuales a la letra dicen:

"Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX-H.- Para expedir leyes que instituyan 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 Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su orga

nización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones, y

Art. 104.- Corresponde a los Tribunales de la Federación conocer:

I-B.- De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo a que se refiere la fracción XXXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes.

Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno;"

Asimismo el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación nos da a conocer la naturaleza jurídica de dicho Tribunal, pues nos dice lo siguiente:

*Art. 1.- El Tribunal Fiscal de la Federación es

un Tribunal Administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta ley establece".

Como se desprende de lo anterior, se trata de un Tribunal creado por una ley federal, con la denominación y reconocimiento de un Tribunal Administrativo y dotado de una plena autonomía para dictar sus fallos.

Es un Tribunal de justicia delegada y no de justicia retenida ya que como se expresa en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal: "Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrá intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del Tribunal. Se consagrará así con toda precisión la autonomía orgánica del cuerpo que se crea: pues el ejecutivo piensa que si esa autonomía no se otorga de manera amplia no se puede hablar propiamente de una justicia administrativa".

Es un Tribunal de simple anulación o de ilegalidad ya que tiene por objeto el estudio de la legalidad del acto administrativo que se le lleva a decisión.

Asimismo cabe señalar que los fallos que emita el Tribunal Fiscal de la Federación dirimiendo alguna contienda, tendrán efectos meramente declarativos y no constitutivos de derechos, es

decir, que se concretarán a declarar la nulidad de la resolución impugnada, pues carecen de los medios legales de que gozan los Tribunales del Poder Judicial para ejecutar sus propias resoluciones.

Si el fallo es emitido en el sentido de declarar la nulidad para efectos, indicará el sentido en que debe dictarse la nueva resolución.

Dada la carencia de facultades del Tribunal Fiscal de la Federación para hacer cumplir sus resoluciones, es el particular el que tendrá expedito su derecho para acudir al juicio de amparo para hacer cumplir la sentencia del Tribunal, pues dentro de este juicio de garantías se examinará y discutirá la posibilidad material y jurídica de la ejecución.

Para concluir con el presente tema haré referencia a lo señalado por la doctora Dolores Heduán Virués en su obra denominada "Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación", y en la cual nos cuenta lo siguiente:

"Se ha pretendido, sin embargo, que en vista de que en casos como el de devolución a que aludía la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, y aquellos otros en los que desde 1942 - el Tribunal Fiscal de la Federación ha venido recibiendo competencia en materia de depuración de créditos a cargo del Erario Federal, el fallo --

puede tener carácter condenatorio al pago, de -- donde su jurisdicción tiende a ser plena y no de simple anulación; pero lo cierto es que tal posible condena radica en la sola declaración de la existencia de una obligación a pagar lo reclamado, sin que el Tribunal pueda ordenar que se pague en tiempo y forma ciertos, ni que se secuestren bienes destinados a satisfacer la obligación depurada. A este respecto, los redactores de la Ley de Justicia Fiscal quisieron reservar a los órganos del Poder Judicial Federal, la potestad de hacer cumplir las sentencias pronunciadas por el Tribunal Fiscal de la Federación en favor de los particulares, potestad ejercitable dentro de la jurisdicción extraordinaria que compete a esos órganos, por la vía de amparo..."

(50)

3. INTEGRACION.

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de febrero de

(50) Heduin Virués, Dolores. Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación. 1a. Edición. Editorial Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México 1971. P. 14.

1978, la cual está prevista actualmente de 37 artículos reglamentarios y 11 transitorios, es el cuerpo normativo que describe la integración y funcionamiento del citado Tribunal Administrativo Federal.

En efecto, en su artículo 2 nos dice que el Tribunal Fiscal se integra por una Sala Superior y por Salas Regionales. La Sala Superior se compondrá de 9 Magistrados especialmente nombrados para integrarla, pero bastará la presencia de 6 de sus miembros para que pueda sesionar. Asimismo las resoluciones de la Sala Superior se tomarán por mayoría de votos de los Magistrados presentes, quienes no podrán abstenerse de votar sino cuando tengan impedimento legal. En caso de empate, el asunto se diferirá para la siguiente sesión y si persistiere se designará nuevo ponente. La Sala Superior podrá fijar o modificar jurisprudencia y para ello será necesario que en cada una de las 3 sentencias en que se sustente la misma tesis hayan votado en igual sentido, cuando menos, seis Magistrados.

Quando no se logre esta mayoría en dos sesiones, se tendrá por desechado el proyecto y el Presidente del Tribunal designará otro Magistrado distinto del ponente para que en el plazo de 15 días formule nuevo proyecto. Las sesiones de la Sala Superior serán públicas, con excepción de los casos en que la moral, el interés público o la ley exijan que sean secretas. Entre los asuntos que son de la competencia de la Sala Superior, destacan los siguientes:

a) Fijar la jurisprudencia del Tribunal conforme al Código Fiscal de la Federación.

b) Conocer de las excoativas para la impartición de justicia que promuevan las partes, cuando los Magistrados no formulen el proyecto de resolución que corresponda o no emitan su voto respecto de proyectos formulados por otros Magistrados, dentro de los plazos señalados por la ley.

c) Calificar las recusaciones, excusas e impedimentos de los Magistrados y, en su caso, designar al Magistrado que deba sustituirlos.

d) Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales, y

e) Establecer las reglas para la distribución de los asuntos entre las Salas Regionales cuando haya más de una en la circunscripción territorial, así como entre los Magistrados instructores y ponentes.

También la Sala Superior tiene ciertas atribuciones tales como:

a) Designar de entre sus miembros al Presidente del Tribunal Fiscal, quien lo será también de la Sala Superior. Este Presidente será designado en la primera sesión anual de la Sala Superior y durará en su cargo un año, podrá ser reelecto y formará parte de la misma Sala.

- b) Señalar la sede de las Salas Regionales.
- c) Fijar y cambiar la adscripción de los Magistrados de las Salas Regionales y de los peritos del Tribunal.
- d) Designar de entre los Magistrados Supernumerarios a los que suplan las ausencias temporales de los Magistrados de las Salas Regionales.
- e) Nombrar al Secretario General de Acuerdos, al Oficial Mayor, a los secretarios y actuarios de la Sala Superior y a los peritos del Tribunal, así como acordar lo que proceda respecto a su remoción.
- f) Acordar la remoción de los empleados administrativos a ella adscritos, cuando proceda conforme a la ley.
- g) Conceder licencia a los Magistrados, hasta por un mes cada año con goce de sueldo, siempre que exista causa justificada para ello y no perjudique el funcionamiento del Tribunal, y en los términos de las disposiciones aplicables, a los secretarios y actuarios a ella adscritos, así como a los peritos del Tribunal. -- Cuando un Magistrado solicite una licencia que exceda de un mes, sólo podrá concederla el Presidente de la República, a quien se solicitará por conducto del Presidente del Tribunal.
- h) Dictar las medidas necesarias para el despacho rápido y expedito de los asuntos de la competencia del Tribunal.
- i) Designar las comisiones de Magistrados que sean neces-

sarias para la administración interna y representación del Tribunal.

j) Proponer anualmente al Ejecutivo Federal el proyecto de presupuesto del Tribunal.

k) Expedir el reglamento interior del Tribunal y los demás reglamentos y disposiciones necesarios para su buen funcionamiento.

l) Designar de entre sus miembros a los Magistrados visitantes de las Salas Regionales, los que darán cuenta del funcionamiento de éstas a la Sala Superior, y

m) Las demás que establezcan las leyes.

Ahora bien, el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación nos dice que el citado Tribunal tendrá Salas Regionales integradas por tres Magistrados cada una, y que para que pueda sesionar será indispensable la presencia de los tres Magistrados, pero para resolver bastará mayoría de votos. Las Salas Regionales que en total suman 17, están distribuidas en todo el territorio nacional, el cual se ha dividido en las siguientes regiones.

a) Del Noroeste, con jurisdicción en los Estados de Baja California Norte, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora.

b) Del Norte-Centro, con jurisdicción en los Estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas.

- c) Del Noroeste, con jurisdicción en los Estados de Nuevo León y Tamaulipas.
- d) Del Occidente, con jurisdicción en los Estados de -- Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.
- e) Del Centro, con jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí.
- f) De Hidalgo-México, con jurisdicción en los Estados de Hidalgo y México.
- g) Del Golfo-Centro, con jurisdicción en los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz.
- h) Del Pacífico-Centro, con jurisdicción en los Estados de Guerrero y Morelos.
- i) Del Sureste, con jurisdicción en los Estados de Chiapas y Oaxaca.
- j) Peninsular, con jurisdicción en los Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
- k) Metropolitana, con jurisdicción en el Distrito Federal.

Cabe aclarar que en cada una de las Regiones habrá una - Sala Regional, con excepción de la Metropolitana donde habrá seis Salas Regionales y la Hidalgo-México donde contará con dos Salas.

Entre las atribuciones de las Salas Regionales encontramos las siguientes:

- a) Designar anualmente a su presidente, quien podrá ser reelecto.
- b) Nombrar a sus secretarios y actuarios, concederles licencia en los términos de las disposiciones aplicables y acordar lo que proceda respecto a su remoción, y
- c) Las demás que establezcan las leyes.

Asimismo, los Presidentes de las Salas Regionales tendrán ciertas atribuciones tales como:

- a) Atender la correspondencia, autorizándola con su firma;
- b) Rendir los informes previos y justificados cuando se trate de actos y resoluciones de la Sala que constituyan el acto reclamado en los juicios de amparo;
- c) Nombrar, conceder licencias y en su caso remover a los empleados administrativos de la Sala;
- d) Dictar las medidas que exijan el orden, buen funcionamiento y la disciplina de la Sala, exigir se guarde el respeto y consideración debidos, e imponer las correspondientes correcciones disciplinarias;
- e) Decretar las medidas de apremio para hacer cumplir -

las determinaciones de la Sala o del Magistrado Instructor;

f) Realizar los actos administrativos o jurídicos que no requieran la intervención de los otros dos Magistrados, de la Sala Superior o del Presidente del Tribunal; y

g) Rendir oportunamente al Presidente del Tribunal su informe anual de las labores de la Sala y de las principales resoluciones dictadas por ella, a fin de que prepare el informe que debe rendir a la Sala Superior.

Para concluir con la organización de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, me permito citar el contenido del artículo 30 de la Ley Orgánica en comento, el cual prescribe que las demandas se distribuirán en las Salas de manera que corresponda igual número a cada Magistrado, quien tendrá la calidad de instructor respecto de las que les sean turnadas, con las siguientes atribuciones:

a) Dar entrada o desechar la demanda o la ampliación, si no se ajustan a la ley;

b) Tener por formulada la contestación o la ampliación de la demanda, o desecharlas en su caso;

c) Admitir o rechazar la intervención del coadyuvante o del tercero;

d) Admitir o desechar pruebas;

e) Sobreseer los juicios antes de que se hubiere cerrado la instrucción en los casos de desistimiento del demandante o de revocación de la resolución impugnada por el demandado;

f) Tramitar los incidentes, formular el proyecto de resolución y someterlo a la consideración de la Sala;

g) Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios para cerrar la instrucción en el juicio;

h) Formular el proyecto de sentencia definitiva;

i) Las demás que le correspondan conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

Los Magistrados serán nombrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado y lo hará señalando si es para integrar la Sala Superior o las Salas Regionales. También designará hasta 3 Magistrados Supernumerarios quienes suplirán las ausencias de los demás Magistrados integrantes de las Salas Regionales. Los Magistrados podrán ser nombrados para periodos subsiguientes y en este caso no podrán ser removidos sino en los casos y de acuerdo con el procedimiento aplicable para los funcionarios del Poder Judicial de la Federación. Para ser Magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación se requiere ser mexicano por nacimiento, mayor de treinta y cinco años, de notoria buena conducta, licenciado en derecho con título debidamente registrado, expedido cuando menos seis años antes de la fecha de la designación y con cinco años

de práctica en materia fiscal.

Las faltas temporales de los magistrados de la Sala Superior no serán cubiertas, las definitivas se comunicarán de inmediato al Presidente de la República por el Presidente del Tribunal para que proceda a las designaciones de los Magistrados que las cubran. Las faltas temporales de los Magistrados de las Salas Regionales se suplirán por los Magistrados que designe la Sala Superior de entre los supernumerarios; las faltas definitivas se cubrirán con nueva designación.

Para ser secretario o actuario se requiere ser mexicano - por nacimiento, mayor de veinticinco años, licenciado en derecho, con dos años de práctica en materia fiscal, con título debidamente registrado y de reconocida buena conducta.

Los peritos deberán tener título debidamente registrado - en la ciencia o arte a que pertenezca la cuestión sobre la que debe rendirse el peritaje o proporcionarse la asesoría y que la profesión o el arte estuvieren legalmente reglamentados y si no lo estuvieren, deberán ser personas versadas en la materia, aún cuando no tengan título.

Los Magistrados, los secretarios y los actuarios estarán impedidos para desempeñar cualquier otro cargo dentro de la Federación, Estados, Distrito Federal o Municipios, excepto las de carác

ter docente y las honoríficas. También estarán impedidos para - - ejercer su profesión, salvo en causa propia.

Al secretario general de acuerdos le corresponde en términos generales, toda la tramitación jurídica que le encomienden los Magistrados de la Sala Superior, con motivo de las funciones de su competencia.

Al Oficial Mayor le corresponde toda la tramitación administrativa con motivo de la buena marcha del Tribunal.

A los secretarios de la Sala Superior les corresponde:

a) Auxiliar al Magistrado al que estén adscritos en la formulación de los proyectos de resoluciones que les encomiende;

b) Suplir las faltas temporales del secretario general de acuerdos conforme a las reglas que determine la Sala Superior, y;

c) Desempeñar las demás atribuciones que las disposiciones legales les confieran.

Corresponde a los secretarios de las Salas Regionales:

a) Proyectar los autos y las resoluciones que les indique el Magistrado Instructor.

b) Autorizar con su firma las actuaciones del Magistra-

do instructor y de la Sala Regional;

c) Efectuar las diligencias que les encomiende el Magistrado Instructor cuando éstas deban practicarse fuera del local de la Sala;

d) Proyectar las sentencias y engrosarlas en su caso, - conforme a los razonamientos jurídicos de los Magistrados;

e) Expedir certificados de las constancias que obren en los expedientes de la Sala a que estén adscritos, y;

f) Las demás que señalen las disposiciones legales aplicables.

A los actuarios les corresponde notificar en tiempo y forma prescritos por la ley, las resoluciones recaídas a los expedientes que para tal efecto les sean turnados; practicar las diligencias que les encomiende el Magistrado Instructor o la Sala; y las demás que señalen las leyes o el reglamento interior.

A los peritos les corresponde rendir su dictamen en los casos en que fueren designados como peritos en rebeldía o terceros en discordia y asesorar a los Magistrados del Tribunal, cuando éstos lo soliciten, en las cuestiones técnicas que se susciten en los litigios.

Para concluir, diremos que el personal del Tribunal Fiscal de la Federación goza de 2 periodos vacacionales al año, de -

10 días hábiles cada uno, y que coinciden con los que se fijan para los trabajadores del Poder Ejecutivo Federal, y que antes de -- iniciar cada periodo vacacional cada Sala designará Magistrado para que provea y despache durante el receso, los asuntos de trámite y dicte resoluciones de notoria urgencia que no correspondan en definitiva a la Sala Superior o a la Sala Regional. Asimismo dejará la guardia de secretarios, actuarios, peritos y personal administrativo necesario.

4. COMPETENCIA.

El autor fiscalista Heriberto Anselmo Amaya en su libro - "La Consulta a la Autoridad Fiscal y su Proyección en Juicio", estudia la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación desde 2 puntos a saber: la material y la formal.

Por cuestión de orden nos avocamos en primer término a -- analizar la competencia material del Tribunal Fiscal, misma que se aloja en el contenido del artículo 23 en su Ley Orgánica y cuyo tenor es el siguiente:

"Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas -- que se indican a continuación:

1.- Las dictadas por autoridades fiscales federa-

les 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;

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 a favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares y 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 número mayor 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 es 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 sea, 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 centralizada;

VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así

como en contra de los particulares involucrados - en dichas responsabilidades;

IX.- Las que requieran el pago de garantías de - obligaciones fiscales a cargo de terceros; y,

X.- 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 optativo para el afectado".

Como se desprende de la anterior transcripción, tenemos que la competencia material del Tribunal Fiscal de la Federación es muy amplia y es dable clasificarla en opinión de Heriberto Anselmo Amaya, en los siguientes actos de autoridad en forma de resoluciones definitivas:

1. Administrativo-fiscal-contribucional.- fracciones I y II;
2. Administrativo-fiscal-no contribucional.- III, IV y VIII.
3. Administrativo-presupuestal.- V, VI y VII;
4. Administrativo no especificado.- IX, que es la fracción que abre la puerta a la amplia-

ción de la competencia del Tribunal para -
convertirlo en un "verdadero contencioso-
administrativo del tipo continental euro-
peo". (51)

La respuesta de una autoridad a una consulta en materia fiscal, quedará ubicada en la fracción I, en cuanto determine la existencia de una obligación fiscal si ha sido dictada por una - autoridad fiscal (sentido estricto) u organismo fiscal autónomo, o en la IV, en cuanto pueda causar un agravio distinto a los comprendidos en las tres primeras fracciones.

Asimismo, las Salas Regionales serán competentes en razón de su territorio, es decir, que conocerán respecto de las resoluciones que dicten las autoridades ordenadoras con sede en su jurisdicción. Los juicios que surjan con motivo de la ejecución de dichas resoluciones y demás cuestiones accesorias serán conocidos por la Sala Regional que tenga jurisdicción respecto a las referidas resoluciones. Las disposiciones en materia de competencia regirán en los casos en que las autoridades de las entidades federativas apliquen, por coordinación con las autoridades - de la Federación o por delegación de facultades, las leyes y las demás disposiciones fiscales federales. Se dice que una autori-

(51) Amaya Rivera, Heriberto Anselmo. La Consulta a la Autoridad Fiscal y su Proyección en Juicio. 1a. Edición. Editorial Tribunal Fiscal de la Federación. México 1993. P. 179.

dad es ordenadora, cuando dicte u ordene la resolución impugnada o tramite el procedimiento en que aquéllas se pronuncien. Cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación - sin señalar el procedimiento o los alcances de la sentencia, se - estará a lo que dispongan el Código Fiscal de la Federación y la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal.

En cuanto a la competencia formal del Tribunal Fiscal de la Federación, tenemos que ésta se constriñe a los límites de las facultades y atribuciones que cada uno de sus órganos realiza, ta les como las del Magistrado Instructor de una Sala Regional que - tiene que admitir o desechar una demanda, tener por contestada -- una demanda; admitir o desechar pruebas; sobreseer el juicio; etc. Asimismo, esa competencia formal se hace extensiva a todo el meca nismo que conforma el procedimiento fiscal, pues regula lo relati vo a la instrucción del juicio que comprende la demanda y en su - caso la ampliación de la misma; la contestación y su ampliación; el desahogo de una prueba pericial, la substanciación de algún in cidente; la presentación de alegatos; etc., hasta pronunciar el - fallo o sentencia que es "el medio conducente de la competencia - formal del Tribunal". (52) Fallo igual a sentencia, es lo que -- considera Eduardo Pallares y lo define como: "El acto jurisdiccio nal por medio del cual el juez resuelve las cuestiones principa -

(52) Ibid. Pag. 181.

les materia del juicio o las incidentales que hayan surgido durante el proceso". (53)

Para concluir con el presente apartado, diré que el Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para estudiar y resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley, toda vez que dicha facultad está reservada para el Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, situación que se confirma con el siguiente criterio jurisprudencial del citado Poder Judicial Federal:

***TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-**

CARECE DE FACULTADES PARA RESOLVER SOBRE CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.- La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido reiteradamente que las -- cuestiones sobre constitucionalidad de leyes están reservadas al Poder Judicial de la Federación y si bien es cierto que dicho alto tribunal ha reconocido la facultad del Tribunal Fiscal de la Federación para analizar la legalidad de resoluciones o actos administrativos no solamente a la luz de las normas secundarias sino aún a la de las normas constitucionales, tal facultad deberá ejercitarse precisamente refiriéndola a los actos administrativos ante él --

(53) Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil. 16a. Edición. Editorial Porrúa. México 1984. P. 725.

combatidos en sí mismos, y según lo establece una de las tesis invocadas por la propia quejosa, esa facultad deberá ejercerse dentro de las limitaciones de la controversia: siempre que su actividad no se eleve a una calificación de la constitucionalidad de las Leyes. (102).

Segundo Tribunal Colegiado.- Informe 1984, 3a. - P. 93 y 94". (54)

B. DEL JUICIO DE NULIDAD.

Como ya se ha dicho anteriormente, el juicio de nulidad se promueve contra resoluciones administrativas que tengan el carácter de definitivas, entendiendo que reúnen tal calidad cuando no exista algún medio de defensa legal que pueda modificar, confirmar o revocar el acto impugnado; asimismo, la resolución deberá ser personal y concreta, causar agravio, constar por escrito - (salvo los casos de negativa ficta) y ser nueva. También comentamos que el juicio se promoverá en la Sala Regional con sede en -- que esté radicada la autoridad administrativa que ordenó o ejecutó el acto.

(54) Obra conmemorativa del Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta Años. Tomo III. 1a. Edición. Editorial: Tribunal Fiscal de la Federación. México 1987. P. 1922.

En cuanto a las normas adjetivas que regulan el procedimiento contencioso-administrativo tenemos que éstas se encuentran en el título VI del Código Fiscal de la Federación y a falta de disposición expresa le serán aplicables supletoriamente las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre -- que se trate de instituciones previstas en el Código Fiscal y que la disposición supletoria se avenga al procedimiento contencioso-administrativo, pues como ejemplo tenemos que un Magistrado del -- Tribunal Fiscal de la Federación no podrá decretar la caducidad de la instancia de un juicio de nulidad, toda vez que dicha figura jurídica no se contempla en el Código Fiscal de la Federación.

Cuando se emita una resolución administrativa y ésta afecte los intereses jurídicos de 2 o más personas podrá promoverse -- juicio pero en el escrito inicial de demanda deberán de designar -- un representante común que elegirán entre ellos mismos, y si no lo hicieran, el Magistrado instructor designará con tal carácter a -- cualquiera de los interesados al admitir la demanda.

En relación a las partes que intervienen en el juicio contencioso-administrativo podemos decir que son las siguientes:

1.- El demandante.- Esta es la persona física o moral -- que se vió afectada en su esfera jurídica al habersele destinado -- una resolución administrativa que considera ilegal, o bien, una resolución tácita como lo es la negativa ficta.

2.- Los demandados.- Estos pueden ser:

a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.

b) El particular a quien favorezca la resolución - cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa. En relación a este punto cabe señalar que en la práctica litigosa -- son muy escasas las demandas de las autoridades en donde pretenden la nulidad de su propia resolución, dando así origen al llamado "juicio de lesividad". Recuérdese que la doctrina conoce con el nombre de "lesividad" a la actuación que corresponde al Estado cuando la ley impone la obligación de acudir a la jurisdicción en busca de anulación de su propia resolución. En el caso particular de nuestra materia tenemos que el artículo 36 del Código Tributario Federal en relación con el 25 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, impone la obligación a las autoridades fiscales para iniciar juicio de lesividad ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación para modificar una resolución favorable a un particular. Ahora bien, de conformidad con los artículos 34 y 36-bis del Código Fiscal Federal, son resoluciones favorables a un particular las contestaciones que -- las autoridades fiscales realicen a las consultas que sobre situaciones reales y concretas les formulen los interesados individualmente, y que de dicha respuesta se deriven derechos para el particular, siendo obligatorio además que la respuesta sea por escrito. Asimismo también será una resolución favorable a un particular -- aquellas resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otor

güen una autorización o determinen un régimen fiscal, a excepción de las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago de parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.

3.- El titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la República o -- Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad que emitió la resolución administrativa. En todo caso la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federales coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales; y

4.- El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.- Esta también es una de las partes que intervienen en el procedimiento contencioso-administrativo toda vez que la resolución impugnada de alguna forma le para efectos indirectamente, y como ejemplo de ello podemos citar al sindicato de trabajadores de alguna empresa, a la que por virtud de una auditoría se le determinaron 2 créditos fiscales conexos consistentes en: a) diferencias de impuestos omitidos en el rubro del impuesto sobre la renta por haber disminuido su base gravable realizando deducciones improcedentes, y; b) reparto adicional de utilidades para los trabajadores al modificarse la base gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, por lo que se refiere a la representación de los demandantes ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ésta deberá otorgarse en escritura pública o carta poder firmada ante 2 testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario público o ante los secretarios de la Sala Fiscal respectiva. Dicha representación deberá ser otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda, o en su caso, a la fecha de presentación de la contestación. La representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica. En el caso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quien lleva la representación de su titular así como de la autoridad fiscal que emitió la resolución impugnada es el Procurador Fiscal de la Federación, quien podrá además delegar dicha representación al Primer Subprocurador Fiscal de la Federación o a cualquiera de los 2 Directores de lo Contencioso ("A" o "B"), ya que éstos son los encargados de defender a la Secretaría ante los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo tratándose de controversias fiscales.

También los demandantes podrán autorizar por escrito a un Licenciado en Derecho para que a su nombre reciba notificaciones. La persona así autorizada podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Asimismo, las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos efectos.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de

la Federación no habrá lugar o condenación en costas, pues cada -- parte será responsable de sus propios gastos incluyendo las diligen-- gencias que promuevan.

Es de cabal importancia hacer alusión a las causales de -- improcedencia y sobreseimiento previstas en los artículos 202 y -- 203 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que de nada serviría el esfuerzo consistente en analizar la resolución impugnada y sus antecedentes, así como elaborar una impecable demanda fiscal -- si ni siquiera es admitida por improcedencia del juicio, o bien, -- aún admitiéndola, el juicio es sobreseído; o como dijera metafóricamente el Ex-magistrado de la H. Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación en su libro "Lecciones -- de Práctica Contenciosa es Materia Fiscal", metáfora que endereza en los siguientes términos: "... si el actor es un luchador o gladiador en busca de la justicia fiscal, de nada le serviría tener, una condición física impecable o las mejores armas, si una causal de sobreseimiento le impide subir al cuadrilátero y entrar a la -- arena de la contienda tributaria, es decir, al campo de batalla en materia fiscal". (55)

Por cuestión de orden vamos a referirnos en primer término a las causales de improcedencia que están previstas en el artículo

(55) Carrasco Iriarte, Hugo. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. 1a. Edición. Editorial: Themis. México 1999. P. 3.

lo 202 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice, que:

"Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

I.- Que no afecten el interés jurídico del demandante.

II.- Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.

III.- Que haya sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

IV.- Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal en los plazos que señala este código.

V.- Que sean materia de un recurso o juicio -- que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.

VI.- Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.

VII.- Conexos a otros que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 219 de este código.

VIII.- Que hayan sido impugnadas en un procedimiento judicial.

IX.- Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicadas concretamente al promovente.

X.- Cuando no se haga valer agravio alguno.

XI.- Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.

XII.- En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este código o de las leyes fiscales especiales.

La procedencia del juicio será examinada aún de --
oficio".

Ahora bien, en relación al sobreseimiento del juicio el artículo 203 del Código Fiscal Federal nos dice lo siguiente:

*Procede el sobreseimiento:

- I.- Por desistimiento del demandante.
- II.- Cuando durante el juicio aparezca o sobre venga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.
- III.- En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intrasmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.
- IV.- Si la autoridad demandada deja sin efectos el acto impugnado.
- V.- En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o "parcial".

Como se desprende de las causales de improcedencia y sobreseimiento antes transcritas, es claro concluir que existe una diferencia notable entre las mismas; la cual consiste en que al configurarse alguna causal de improcedencia durante la presentación de la demanda, ésta será desechada automáticamente, es decir,

que ni siquiera habrá lugar a admitir la demanda ni correr traslado con copia de la misma y sus anexos a las autoridades demandadas. En cambio el sobreseimiento se configura con posterioridad a la admisión de la demanda y en la mayoría de las veces cuando ya se corrió traslado de la misma a las autoridades demandadas. El sobreseimiento del juicio podrá decretarse antes del cierre de la instrucción según lo dispone el artículo 236 del Código Fiscal Federal Vigente. Es decir, que en el sobreseimiento del juicio sí habrá lugar a admitir la demanda, pero por ciertas causas (las previstas en el artículo 203 del Código Fiscal) acaecidas durante la secuela del procedimiento, no se resolverá el fondo del asunto.

Para finalizar el presente tópico pasemos a referirnos a los impedimentos de los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de los juicios fiscales que se sometan a su -- consideración, mismos que acontecerán cuando:

- 1.- Tengan interés personal en el negocio.
- 2.- Sean parientes consanguíneos, afines o civiles de alguna de las partes o de sus patronos o representantes, en línea -- directa sin limitación de grado y en línea transversal dentro del -- cuarto grado por consanguinidad y segundo por afinidad.
- 3.- Hayan sido patronos o apoderados en el mismo negocio.
- 4.- Tengan amistad estrecha o enemistad con alguna de -- las partes o con sus patronos o representantes.

5.- Hayan dictado el acto impugnado o hayan intervenido con cualquier carácter en la emisión del mismo o en su ejecución.

6.- Figuren como parte en un juicio similar, pendiente de resolución.

7.- Estén en una situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

Asimismo, los peritos del Tribunal al igual que los Magistrados estarán impedidos para dictaminar en los casos a que nos hemos referido. Los Magistrados tienen el deber de excusarse del conocimiento de los negocios en que ocurra alguno de los impedimentos señalados, expresando concretamente en qué consiste el impedimento. Manifestada por un Magistrado la causa del impedimento, el Presidente de la Sala Regional turnará el asunto a la Superior, -- que calificará la excusa y, de ser fundada, designará a quien deba sustituir al Magistrado impedido.

1. DEMANDA.

La demanda deberá presentarse en forma escrita ante la Sala Regional Competente del Tribunal Fiscal de la Federación, entendiéndose por competente el lugar donde resida la autoridad administrativa que dictó o ejecutó el acto. El término para la presentación de la demanda es de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de

la resolución. También la demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el actor radica fuera de la población donde esté la sede de la Sala Regional; o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio de dicho demandante esté fuera de él, pero el envío en ambos casos deberá efectuarse en el lugar en que resida el actor.

El escrito inicial de demanda debe ser firmado por el interesado a menos que no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego.

Tratándose del juicio de lesividad, es decir, cuando las autoridades pretenden demandar la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, podrán presentar su demanda -- dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que fue emitida la resolución, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que podrá demandarse su modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia en caso de ser total o parcialmente -- desfavorable para los intereses del particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la fecha de la presentación de la demanda.

Quando el futuro demandante fallezca durante el plazo de los cuarenta y cinco días para presentar su demanda, dicho plazo se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión.

Ahora bien, los requisitos formales que deberá cubrir una demanda fiscal están previstos en el artículo 205 del Código Fiscal de la Federación, mismos que deberán cumplirse para evitar un posible desechamiento de la demanda. Así pues tenemos que la demanda deberá indicar:

1.- El nombre y domicilio del demandante.
2.- La resolución que se impugna.
3.- La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa. Cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuera señalada por el actor como demandada, de oficio se le correrá traslado de la demanda para que la conteste en el plazo legal.

4.- Los hechos que den motivo a la demanda.
5.- Las pruebas que ofrezca. En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalar, los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.

6.- La expresión de los agravios que le cause el acto impugnado.

7.- El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

Ante la falta del señalamiento de los requisitos previstos en los puntos 1, 2, 3 y 6, el Magistrado Instructor desechará

por improcedente la demanda.

Asimismo, el demandante deberá adjuntar a la demanda los siguientes documentos:

1.- Una copia de la misma para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular de la dependencia o entidad de la administración pública de la que dependa la autoridad que dictó o ejecutó el acto, o en su caso, para el particular demandado.

2.- El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando no gestione en nombre propio.

3.- El documento en que conste el acto impugnado, o en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.

4.- Constancia de la notificación del acto impugnado, -- excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando hubiera sido por correo. Si la notificación fue por edictos deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.

5.- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante, y

6.- Las pruebas documentales que ofrezca.

En relación a las pruebas documentales, al igual que en los recursos administrativos que hemos tratado con anterioridad, cuando no obren en poder del demandante o cuando no hubiera 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 a su costa se mande expedir copia de ellas o se 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 copia de la solicitud debidamente presentada. Se entiende que el demandante tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias. En ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo. Si el actor no adjunta a su demanda -- las pruebas documentales aquí referidas o copia sellada del escrito en donde las solicitó, el Magistrado Instructor tendrá por no ofrecidas las pruebas, pero si se trata de la omisión de los documentos señalados en los puntos 1, 2, 3 ó 4, entonces tendrá por no presentada la demanda.

Como un comentario en relación a los requisitos anteriores (para elaborar una demanda y para adjuntar los documentos que la acompañen), cabe señalar que la legislación procesal fiscal en la actualidad es muy estricta, toda vez que no contempla posibilidad alguna para subsanar cualquier omisión que por un error involuntario pudiera acontecer durante la elaboración de una demanda

o mientras se adjuntan los documentos a la misma, ya que ante la falta de uno o varios de los requisitos ya citados dará lugar al desechamiento de la demanda o a tenerla por no presentada. En la legislación procesal de 1989 todavía se contemplaba una posibilidad para subsanar las omisiones antes descritas y consistía en un requerimiento mediante notificación personal al demandante para -- que en un plazo de cinco días cumpliera con el o los requisitos -- omitidos, apercibiéndolo además que en caso de no hacerlo oportunamente; se le desecharía su demanda, se tendrían por no ofrecidas -- las pruebas o se tendría por no presentada su demanda.

Creemos conveniente que en las próximas legislaciones procesales fiscales se vuelva a contemplar el requerimiento que existía en el Código Fiscal de la Federación de 1989, con el objeto de hacer más accesible la búsqueda de la justicia fiscal por parte de los abogados litigantes, ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

En caso de que la demanda cumpla con todos y cada uno de los requisitos del artículo 208 y se adjunten todos los documentos señalados en el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, -- así como haberla presentado en tiempo ante la Sala Regional Competente, el Magistrado Instructor dictará un acuerdo admitiendo la -- demanda y ordenará notificar con una copia de la misma y de sus -- anexos a las autoridades demandadas para que produzcan su contestación y ofrezcan pruebas dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de su admi-

sión. Asimismo el tercero dentro del término antes señalado podrá apersonarse en juicio mediante escrito que contendrá los requisitos de la demanda o de la contestación, según sea el caso, -- así como la justificación de su derecho para intervenir en el -- asunto. También deberá de adjuntar a su escrito el documento con que acredite su personalidad cuando gestione a nombre de otro, -- las pruebas documentales que ofrezca y el cuestionario para los -- peritos.

2. CONTESTACION.

La contestación al igual que la demanda deberá contener -- suscintamente ciertos requisitos tales como:

1.- Incidentes de previo y especial pronunciamiento.

2.- Consideraciones que a juicio de la demandada impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda (sobreseimiento).

3.- Deberá referirse a cada uno de los hechos que el actor le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.

4.- Los argumentos por medio de los cuales se demuestre la ineficacia de los agravios.

5.- Las pruebas que ofrezca. En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar y se señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

Si en la contestación de demanda se omiten los requisitos 1, 2, o 3 el Magistrado Instructo desechará la demanda.

Junto con la contestación se deberá adjuntar la siguiente documentación:

1.- Copia de la misiva y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.

2.- El documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.

3.- El cuestionario que debe desanogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado, y

4.- Las pruebas documentales que ofrezca. Si en el texto de la contestación de demanda no se relacionan las pruebas correspondientes, el Magistrado Instructor tendrá por no ofrecidas las pruebas, sin embargo si se omiten los anexos 1, 2 o 3, tendrá por no presentada la contestación de demanda.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos que debe contener un escrito de contestación de demanda y de los documentos --

que deberá acompañar a la misma, observamos que aún impera el sistema procesal rígido al no contemplar posibilidad alguna como lo sería el requerimiento, para subsanar una posible omisión por parte de las autoridades demandadas o el particular demandado.

Por disposición expresa del artículo 215 del Código de la Materia en la contestación de la demanda no podrán cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada.

Como anteriormente se mencionó, son partes en el juicio fiscal en calidad de demandados la autoridad que emitió o ejecutó el acto administrativo y el titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal y a los cuales una vez notificados de la admisión de la demanda, deberán producir su contestación a la misma dentro de los cuarenta y cinco días siguientes contados a partir de aquel día en que surta efectos la notificación. En este caso el plazo para contestar la demanda correrá de manera individual, pero puede acontecer que al formular su contestación cada autoridad, entre ambas exista contradicción entre los fundamentos de hecho y de derecho, caso que ha sido resuelto por el artículo 216 del Código Fiscal de la Federación Vigente al disponer que ante tal situación únicamente se tomará en cuenta respecto a esas contradicciones, lo esgrimido por el titular de la dependencia de la que dependa la autoridad que emitió el acto administrativo.

Ahora bien, diez días después de que la Sala Regional ha-

ya tenido por contestada la demanda y se hayan desahogado o practicado las diligencias que se hubieren ordenado, así como haberse resuelto los incidentes de previo y especial pronunciamiento; se notifica a las partes que tienen un plazo de cinco días para que formulen sus alegatos por escrito y vencido este plazo con alegatos o sin los mismos, se decretará el cierre de instrucción y a partir de ese momento y dentro de los 60 días siguientes se debe pronunciar la sentencia, para lo cual dentro de los 45 días siguientes al cierre de la instrucción el Magistrado Instructor debe formular el proyecto respectivo.

En relación a las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación diremos que éstas pueden pronunciarse por unanimidad o por mayoría de votos, por lo tanto, si el proyecto del Magistrado Instructor es aprobado por los otros dos Magistrados se firma y queda elevado a la categoría de sentencia. Cuando la aprobación es por mayoría, el Magistrado disidente puede limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o puede formular voto particular razonado para lo cual tiene un plazo de 10 días, transcurrido el cual, si no lo formuló, pierde el derecho de hacerlo y debe devolver el expediente. Si el proyecto del Magistrado Instructor no es aceptado por los otros Magistrados, el fallo se dicta con los argumentos de la mayoría y el proyecto puede quedar como voto particular.

El artículo 237 del Código Fiscal de la Federación señala que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se de-

ben fundar en Derecho y deben examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo los Magistrados la facultad de invocar hechos notorios. Además, las Salas pueden corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y -- causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las -- partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación de la demanda. La Sala sólo debe pronunciarse sobre los actos impugnados de manera expresa.

Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación deben satisfacer el principio de congruencia, es decir, que deben tener un desenvolvimiento lógico y debe haber conformidad de extensión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes.

Por su parte, el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación prevé las causales de nulidad de una resolución administrativa las cuales a continuación se detallan:

1.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

2.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de funda-

mentación o motivación, en su caso.

3.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

4.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

5.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

En cuanto al sentido de la sentencia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, el fallo puede reconocer la validez o declarar la nulidad de la resolución impugnada; si declara la nulidad para determinados efectos, se debe precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad administrativa debe cumplimentar el fallo, salvo que se trate de facultades discrecionales; y si la sentencia obliga a la autoridad administrativa a realizar un determinado acto o a iniciar un procedimiento, debe cumplirse lo ordenado en un plazo de 4 meses, aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 57 del propio Código Tributario Federal para que se extingan las facultades de actuar de las autoridades fiscales.

Si dentro del plazo legalmente establecido el Magistrado

Instructor no formula el proyecto de sentencia o la Sala no dicta la sentencia, las partes pueden formular excitativa de justicia - ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, según lo prevé el artículo 240 del Código Fiscal de la Federación, y en este caso de acuerdo al artículo 241 del mismo Código el Presidente del Tribunal solicitará del Magistrado Instructor o del Presidente de la Sala, según sea el caso, un informe, el cual debe rendir en un plazo de 5 o 3 días, respectivamente. Si se considera fundada la excitativa, se concede al Magistrado Instructor un nuevo plazo que no excederá de 15 días, o a la Sala uno de 10 días - para que formule su proyecto o dicte la sentencia, según sea el caso, y si no se cumple se sustituye al Magistrado o a los Magistrados reuantes.

La sustanciación del procedimiento en el juicio de nulidad puede variar en los siguientes casos:

a) Cuando alegue el actor que el acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los impugnables en el juicio contencioso-administrativo, se estará a las reglas siguientes:

1.- Si el actor afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer en la demanda en la que manifestará la fecha en que lo conoció. En caso de que -- también impugne el acto administrativo, los conceptos de nulidad se expresarán en la demanda, conjuntamente con los que se formulan contra la notificación.

2.- Si el actor manifiesta que no conoce el acto administrativo que pretende impugnar, así lo expresará en su demanda, señalando la autoridad a quien atribuye el acto, su notificación o su ejecución. En este caso, al contestar la demanda, la autoridad acompañará constancia del acto administrativo y de su notificación, mismos que el actor podrá combatir mediante ampliación de la demanda.

3.- El Tribunal estudiará los conceptos de nulidad expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación del acto administrativo.

Si resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, - considerará que el actor fue sabedor del acto administrativo desde la fecha en que se le dio a conocer en la contestación de la demanda, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, se hubiese formulado contra dicho acto.

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello la demanda fue presentada extemporáneamente, sobreseerá el juicio en relación con el acto administrativo combatido.

b) Cuando en un juicio se impugne una negativa ficta, o bien un acto primogénito del cual en la contestación se dará a conocer un acto principal, en estos casos la demanda se admite y se

corre traslado de la misma a las autoridades demandadas para que - la contesten dentro del término legal de 45 días. En dicha contes tación de demanda se deberán señalar los motivos y fundamentos en que apoyan su resolución y de la misma se le correrá traslado al actor para que dentro de igual término procesal produzca su ampli aación de demanda refiriéndose a dichos motivos y fundamentos, alegar lo que a su derecho convenga y poder ofrecer las pruebas que - estime pertinentes de conformidad con lo dispuesto por el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo de la ampliación de demanda se le corre traslado a las autoridades demandadas y se les emplaza para que contesten la ampliación dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos el emplazamiento. Hecho todo lo anterior continúa el trámite normal del procedimiento.

C. INCIDENTES DE PREVIO Y ESPECIAL PRONUNCIAMIENTO.

Antes de referirnos concretamente a los incidentes de pre vio y especial pronunciamiento contemplados en el actual Código -- Fiscal de la Federación, creemos conveniente hacer mención a lo -- que se entiende por incidente y a lo que se refiere cuando se dice que es de previo y especial pronunciamiento.

Pues bien, Emilio Reus citado por Eduardo Pallares nos di ce que la palabra "incidente" deriva del latín: "incido incidens" (acontecer, interrumpir, suspender), significa en su acepción más amplia, lo que sobreviene accesoriamente en algún asunto o negocio

fuera de lo principal, y jurídicamente, la cuestión que sobreviene entre los litigantes durante el curso de la acción principal. Es decir, que dentro de la secuela procedimental puede originarse alguna cuestión o acontecimiento relacionado con el proceso, la que necesariamente deberá resolverse para estar en aptitud de poner -- fin al procedimiento principal.

Por otra parte, el maestro Pallares en relación a los incidentes de previo y especial pronunciamiento nos dice lo siguiente:

"Son aquéllos que impiden que el juicio siga su curso mientras no se resuelvan, por referirse a presupuestos procesales sin los que el proceso no puede ser válido. Se les llama de especial -- pronunciamiento porque han de resolverse mediante una sentencia que únicamente a ellos concierne y no por la definitiva en la que se deciden -- las cuestiones litigiosas". (56)

Como se desprende de lo anterior, es claro concluir que los incidentes de previo y especial pronunciamiento se caracterizan porque suspenden el juicio en lo principal hasta en tanto no se resuelva la cuestión innovadora, caso en el cual se reanudará el procedimiento hasta dictar sentencia definitiva que ponga fin al juicio.

(56) Pallares, Eduardo. Diccionario. P. 311 y 312. Ob. Cit.

Ahora bien, por disposición expresa del último párrafo -- del artículo 217 del Código Fiscal de la Federación, a la parte -- que promueva alguno de los siete incidentes regulados en el citado Código Fiscal, pero que su promoción resultare frívola e impropia se le impondrá una multa hasta de 50 veces el salario mínimo general diario vigente en el área geográfica correspondiente al -- Distrito Federal.

La resolución que resuelva algún incidente dentro del procedimiento contencioso-fiscal será una pequeña sentencia interlocutoria la cual deberá reunir los mismos requisitos formales de una sentencia definitiva, es decir, que contendrá resultandos, considerandos y puntos resolutivos. Si dicha sentencia interlocutoria es adversa a los intereses del promovente incidentista, éste podrá recurrirla a través del juicio de amparo indirecto de conformidad -- con las disposiciones correspondientes de la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, toda vez que en el actual Código Tributario Federal no se prevé medio de impugnación alguno en contra las sentencias interlocutorias que resuelvan algún incidente dentro del procedimiento contencioso-administrativo.

Antes de entrar al estudio de cada uno de los incidentes diré que en el actual Código Fiscal de la Federación sólo se prevén 7 incidentes, los cuales 5 de ellos son de previo y especial pronunciamiento mientras que los otros 2 restantes podrán tramitarse a la par de la secuela procesal principal.

1. INCOMPETENCIA.

El artículo 219 del Código de la materia regula la tramitación del incidente de incompetencia en razón de territorio, y nos dice que: "Cuando ante una de las Salas Regionales se promueva juicio de la que otra deba conocer por razón de territorio, se declarará incompetente de plano y comunicará su resolución a la que en su concepto corresponderá ventilar el negocio, enviándole los autos.

Recibido el expediente por la Sala requerida, decidirá de plano dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes, si acepta o no el conocimiento del asunto.

Si la Sala Regional requerida lo acepta, comunicará su resolución a la Sala requirente, a las partes y a la Sala Superior. En caso de no aceptarlo, hará saber su resolución a la Sala requirente y a las partes, y remitirá los autos a la Sala Superior.

Recibidos los autos, la Sala Superior determinará dentro de los cinco días siguientes a cuál Sala Regional corresponde conocer del juicio, pudiendo señalar a alguna de las contendientes o a Sala diversa, comunicando su decisión a la mismas y a las partes, y remitiendo los autos a la que sea declarada competente.

Cuando una Sala esté conociendo de algún juicio que sea de la competencia de otra, cualquiera de las partes podrá recu-

rrir a la Sala Superior, exhibiendo copia certificada de la demanda y de las constancias que estime pertinentes. Si éstos fueran suficientes, la Sala Superior, resolverá la cuestión de competencia y ordenará la remisión de los autos a la Sala Regional que corresponda. Si las constancias no fueren suficientes podrá pedir informe a la Sala Regional cuya competencia se denuncie y resolverá con base en lo que ésta exponga".

Ahora bien, como se desprende de lo anterior es fácil -- concluir que este incidente puede tramitarse de oficio o a petición de parte ya que contempla las posibilidades de que la Sala Regional se declare incompetente de plano remitiendo los autos a la que en su concepto sí lo sea, o bien, cualquiera de las partes podrá recurrir a la Sala Superior con las constancias de autos -- que considere necesarias para denunciar la incompetencia de la Sala Regional que está conociendo de un juicio de nulidad.

Este incidente es de previo y especial pronunciamiento, es decir, que suspende el procedimiento principal hasta que se resuelva lo referente a la incompetencia de la Sala en razón de territorio; asimismo de conformidad con el artículo 228-Bis párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación vigente, el presente incidente sólo se tramitará hasta antes de que se declare cerrada la instrucción en el juicio.

2. ACUNULACION DE AUTOS.

Este incidente encuentra su base jurídica en los artículos 219, 221 y 222 del Código Tributario Federal y se promueve -- cuando 2 o más juicios de nulidad se encuentren pendientes de resolución y acontezca alguno de los 3 supuestos jurídicos siguientes:

a) Que las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.

b) Siendo diferentes las partes invocándose distintos -- agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugne varias partes del mismo acto, y

c) Independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

En relación a las 3 hipótesis anteriores, cabe señalar que en la primera de ellas existe confusión en cuanto no precisa si se trata del mismo acto impugnado o de diferente, ya que en -- el caso de que se trate del mismo acto impugnado entonces se estaría ante una situación ociosa en la que existirían 2 juicios -- de nulidad con identidad de partes, de agravios y del mismo acto impugnado. Si se trata de la impugnación de diferentes actos administrativos aunque con identidad de partes y agravios, podría entonces configurarse la hipótesis tercera anteriormente señalada.

da pero sólo en el caso de que los actos impugnados sean unos antecedentes o consecuencia de otros, más no así si entre dichos actos impugnados no guardan ninguna relación o dependencia entre sí, aunque sí pueden ser semejantes, caso en el cual en opinión del suscritor sí creemos que sería procedente el incidente en comento.

En cuanto al segundo supuesto antes detallado cabe señalar que aunque las partes y los agravios sean diversos, y el acto impugnado sea uno mismo; la sentencia tendrá diferentes efectos para cada uno de los demandantes, ya que dependerán del tipo de agravios que hayan hecho valer.

Y por lo que hace a la tercera hipótesis sólo nos concretamos a decir que es la que más se configura en la práctica contenciosa, pues el ejemplo clásico se materializa cuando la autoridad fiscal determina diferencias de impuestos omitidos en el rubro de impuesto sobre la renta y como consecuencia de ello emite una segunda resolución incrementando el reparto adicional de utilidades.

El incidente de acumulación de autos al igual que el anterior, también podrá promoverse de oficio o a petición de parte, y las promociones que sean notoriamente infundadas se desecharán de plano.

La acumulación se tramitará ante el Magistrado Instructor que esté conociendo del juicio en el cual la demanda se presentó -

primero. Dicho Magistrado, en el plazo de 10 días, formulará proyecto de resolución que someterá a la Sala, la cual dictará la determinación que proceda.

Una vez decretada la acumulación, la Sala que conozca del juicio más reciente, deberá enviar los autos a la que conoce del primer juicio, en un plazo que no excederá de 6 días. Cuando la acumulación se decrete en una misma Sala, se turnarán los autos al Magistrado que conoce del juicio más antiguo.

Y por último tenemos que cuando no pueda decretarse la acumulación porque en alguno de los juicios se hubiese cerrado la instrucción o por encontrarse en diversas instancias, a petición de parte u oficio, se decretará la suspensión del procedimiento en el juicio en trámite. Dicha suspensión subsistirá hasta que se pronuncie la resolución definitiva en el primer juicio. El presente incidente también es de previo y especial pronunciamiento y sólo se promoverá hasta antes del cierre de instrucción de conformidad con el artículo 228-Bis, párrafo segundo del Código Tributario Federal.

3. NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

El presente incidente única y exclusivamente se promoverá cuando dentro del juicio de nulidad se practique alguna notificación en contravención a las reglas contempladas en el capítulo XI.

del título VI del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, de conformidad con el artículo 223 del Código Tributario Federal: las notificaciones que no fueren hechas conforme a lo dispuesto en dicho Código serán nulas.

El trámite para anular una notificación practicada ilegalmente deberá iniciarse por el interesado dentro de los 5 días siguientes a aquél en que conoció el hecho, ofreciendo las pruebas pertinentes en el mismo escrito en que se promueva la nulidad.

Si la promoción en que se pida la nulidad resulta infundada, ésta se desechará de plano; pero si se admite se dará vista a las demás partes por el término de 5 días para que expongan lo que a su derecho convenga; transcurrido dicho plazo, el Magistrado instructor dictará resolución.

Ahora bien, una vez declarada la nulidad, la Sala ordenará reponer la notificación anulada y todas las demás actuaciones posteriores. Asimismo, se impondrá una multa al actuario, equivalente a 10 veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, sin que exceda del 30% de su sueldo mensual. El actuario podrá ser destituido de su cargo, sin responsabilidad para el Estado en caso de reincidencia.

Para concluir, únicamente agregaremos que este inciden-

te es de previo y especial pronunciamiento y deberá de tramitarse a petición de parte en cualquier tiempo, incluso aún habiéndose cerrado la instrucción, ya que el artículo 229-Sis párrafo segundo - lo excluye de la hipótesis de que sólo se tramitará hasta antes de que se declare cerrada la instrucción.

4. INTERRUPCION POR CAUSA DE MUERTE O DISOLUCION.

En relación al presente incidente el artículo 224 del Código Fiscal de la Federación nos remite a las reglas previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Así pues, los artículos 369, 370, 371 y 372 del ordenamiento adjetivo supletorio, prevén 3 hipótesis por las cuales podrá tramitarse el incidente en análisis y que consisten en:

a) Cuando muere una de las partes, es decir, si durante el juicio de nulidad fallece el demandante persona física, entonces el proceso se interrumpirá y se reiniciará tan pronto como se acredite la existencia de un representante de la sucesión.

b) Cuando el demandante consista en una persona moral y ésta se haya extinguido; la interrupción subsistirá hasta que se apersona en el juicio el representante de la sociedad; y

c) Cuando muera el representante procesal de alguna de las partes, situación que sólo es susceptible de acontecer en el

demandante. La interrupción cesará al vencimiento del término señalado por la Sala del Tribunal para la sustitución del representante procesal desaparecido, siendo a perjuicio de la parte si no lo designa oportunamente.

Asimismo, todo acto procesal tramitado durante la interrupción del juicio será ineficaz; sin que sea necesario pedir ni declarar la nulidad. Este incidente al igual que todos los anteriores es de previo y especial pronunciamiento y deberá promoverse hasta antes del cierre de la instrucción de conformidad con el artículo 228-bis párrafo segundo del Código Fiscal Federal.

Ahora bien, pasemos a referirnos al quinto incidente denominado "Recusación de Magistrados y Peritos por causa de Impedimento", y que es el último incidente de previo y especial pronunciamiento, pues los otros 2 incidentes que faltan por analizar y que son: el "Incidente de Falsedad de Documentos" y el "Incidente de Suspensión de la Ejecución"; ya no son de previo y especial pronunciamiento, es decir, que para su tramitación y resolución no será necesario suspender la secuela procesal del juicio principal.

Pues bien, el "Incidente de Recusación de Magistrados y Peritos por causa de Impedimento" se encuentra regulado en los artículos 204, 225 y 226 del Código de la materia y prevé 7 hipótesis por las cuales los Magistrados del Tribunal Fiscal y los peritos estarán impedidos o podrán excusarse del conocimiento, inter-

vención y resolución de los juicios de nulidad que se les haya sometido a su consideración.

Dichas hipótesis ya fueron mencionadas con anterioridad al desarrollar el acápite denominado "Del Juicio de Nulidad" en el presente capítulo, por lo que para no incurrir en obvio de repeticiones sólo nos concretaremos a elaborar un resumen con los puntos más importantes para tramitar el presente incidente:

1.- Existen 2 formas de tramitar el presente incidente:

a) Ante la Sala Superior por conducto de la Sala Regional, tratándose de la recusación de un Magistrado; y

b) Ante el Magistrado Instructor, dentro de los 6 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del -- acuerdo de designación, cuando se trate de la recusación de un perito.

2.- Tratándose de la recusación de un Magistrado, en el escrito en que se promueva el presente incidente deberán acompañarse todas las pruebas que se ofrezcan. El Presidente de la Sala Regional dentro de los 5 días siguientes enviará a la Sala Superior el escrito de recusación, además de un informe que debe -- rendir el Magistrado recusado, pues a falta del mismo se presumirá cierto el impedimento. Una vez declarada fundada la recusación por la Sala Superior, ésta procederá a sustituir al Magistrado recusado en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

3.- Y tratándose de la recusación de un perito, el Magistrado Instructor le pedirá que rinda un informe dentro de los 3 -- días siguientes, pues a falta del mismo se presumirá cierto el impedimento. Si la Sala encuentra fundada la recusación sustituirá al perito. Cabe señalar que los Magistrados que conozcan de una - recusación son irrecusables para resolver lo concerniente. El presente incidente también deberá promoverse hasta antes del cierre - de la instrucción del juicio, según lo dispone el artículo 228-bis párrafo segundo del Código de la Materia.

Para concluir con el presente punto pasemos ahora a referirnos al sexto incidente regulado dentro del Código Fiscal de la Federación y que es el "Incidente de Falsedad de Documentos".

Es menester señalar que este incidente no es de previo y especial pronunciamiento por lo que se tramitará a la par del procedimiento principal y hasta antes de que se cierre la instrucción del juicio. Asimismo, cuenta con una tramitación sui generis señalada dentro del Código Fiscal ya que en los artículos 228-bis cuarto párrafo y 229, se prevé un procedimiento especial para la substanciación de todos aquellos incidentes que pudieren originarse -- dentro del juicio de nulidad y que no tuvieran una regulación específica como los incidentes anteriores.

En términos generales la tramitación es la siguiente:

1.- Se promoverá cuando se sostenga la falsedad de un -

documento, incluyendo las promociones y actuaciones en juicio.

2.- Se interpone por escrito ante el Magistrado Instructor.

3.- Una vez admitido el escrito incidental así como sus pruebas, se correrá traslado con el mismo a las demás partes para que en el término de 3 días aleguen lo que a su derecho convenga y ofrezcan pruebas.

4.- En el escrito de tramitación del incidente o con el que se desahogue el traslado concedido, se ofrecerán todas las -- pruebas incluyendo los documentos, cuestionarios e interrogatorios de testigos y peritos.

5.- Para el desahogo de las pruebas pericial y testimonial, se aplicarán las reglas relativas al juicio principal; y

6.- La Sala resolverá sobre la autenticidad del documento exclusivamente para efectos de dicho juicio.

D. INCIDENTE DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El suscrito considera que el "Incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución" es sin duda alguna uno de los principales incidentes que se regulan dentro del Código -- Fiscal de la Federación, toda vez que el mismo constituye en sí -- una alternativa de justicia fiscal para los contribuyentes cuando

la autoridad administrativa actúa erróneamente o por que no, arbitrariamente, al negarse a suspender la ejecución de sus propios - actos a pesar de cumplirse con todos los requisitos legales para su procedencia. Ante tal ilegalidad por parte de la autoridad administrativa, se ha creado por el legislador una instancia superior que se ventila dentro de la esfera jurisdiccional con el objeto de que los contribuyentes puedan hacer valer sus derechos y no se les deje en estado de indefensión al pretender privárseles de sus bienes, quizás al margen de todo un procedimiento administrativo legal.

Es por lo anterior que la presente tesis tiene por objeto hacer un análisis del "Incidente que Suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución", promovido ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, así como para evitar -- que en lo futuro se sigan dando confusiones en cuanto a su promoción, ya que en algunas ocasiones se le ha llegado a equiparar in debidamente con la suspensión provisional del acto reclamado en - materia de amparo.

1. PROCEDIBILIDAD.

El incidente en análisis sólo se promoverá cuando acontezca alguna de las tres hipótesis siguientes:

- a) Cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión.

- b) Cuando rechace la garantía ofrecida; o
- c) Cuando reinicie la ejecución.

En la primera hipótesis estamos bajo el supuesto de que el contribuyente ofreció la garantía suficiente para cubrir la totalidad del crédito fiscal determinado e hizo la solicitud de suspensión de la ejecución, pero por ciertas circunstancias imputables a la oficina ejecutora, ésta se niega a suspender la ejecución.

En el segundo de los casos presupone la existencia del ofrecimiento de la garantía suficiente para garantizar el crédito fiscal por parte del contribuyente, pero por causas sólo imputables a la oficina ejecutora ésta procede a rechazar la garantía ofrecida.

Y en el último punto se considera que ya ha sido suspendido previamente el Procedimiento Administrativo de Ejecución, pero por una actuación de la autoridad ejecutora dentro del expediente de ejecución se considera que se reinicia la ejecución.

Ahora bien, al incidente se promoverá por el ejecutado ante el Magistrado Instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en primera instancia, es decir, cuando aún no haya causado ejecutoria la sentencia fiscal de la Sala Regional por estar pendiente de resolución su impugnación vía amparo directo o revisión fiscal.

Se acompañarán al escrito incidental los siguientes anexos:

- a) Copia de los documentos en donde conste el ofrecimiento u otorgamiento de la garantía.
- b) Escrito en donde se solicite a la autoridad ejecutora que suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución; y
- c) Si existen, documentación en donde conste la negativa de la autoridad para suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución.

Por último tenemos que este incidente sólo podrá promoverse hasta antes de que se dicte sentencia firme por la Sala Regional, la Sala Superior o el Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa; y mientras no se dicte la misma la Sala Regional podrá modificar o revocar el auto (sentencia interlocutoria) - que haya decretado o negado la suspensión pero sólo en el caso de que ocurra un hecho superveniente que lo justifique.

2. TRAMITACION ANTE LA SALA REGIONAL COMPETENTE DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

Una vez que se ha presentado ante la oficialía común de las Salas Regionales Metropolitanas del Tribunal Fiscal de la Federación, tratándose del Distrito Federal; o de la Sala Regional Fronteriza, tratándose del interior de la República; el escrito en don-

de se promueve el incidente de mérito, así como las pruebas y demás documentación anexa, el Magistrado Instructor dictará un auto admitiendo el incidente y ordenará correr traslado con copia del mismo y de sus anexos a la autoridad ejecutora a quien se impute la ejecución, asimismo le pedirá que rinda un informe dentro de los 3 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acuerdo. Si el Magistrado Instructor lo considera conveniente, o bien porque lo haya solicitado el promovente, podrá decretar provisionalmente la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En relación al informe que debe rendir la autoridad ejecutora tenemos que éste debe referirse específicamente a los hechos que le impute el promovente incidentista, pues de lo contrario se tendrán éstos por ciertos.

Una vez vencido el término de los 3 días para que la autoridad ejecutora rinda su informe y dentro de los 5 días posteriores; con informe o sin él la Sala Regional procederá a dictar resolución en la que resolverá en definitiva si decreta o niega la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución o bien, decida sobre la admisión de la garantía ofrecida.

Asimismo también existe la posibilidad de que la autoridad ejecutora sea la que promueva el incidente en análisis cuando considere que la suspensión otorgada o concedida no se ajustó a

la ley. En cuanto a la mecánica procesal para que la autoridad ejecutora impugne la suspensión indebidamente otorgada, se aplicará - lo conducente a la tramitación cuando el promovente sea el contribuyente.

3. LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN.

En cuanto a la suspensión de la ejecución decretada por el Magistrado Instructor, tenemos que ésta puede otorgarse en 2 momentos diferentes como a continuación se expone:

a) P r o v i s i o n a l .

En efecto, la suspensión del Procedimiento Económico Coactivo podrá decretarse provisionalmente cuando el Magistrado Instructor provea sobre la promoción en que se interponga el incidente de suspensión de la ejecución, es decir, en el auto que tenga por presentado al promovente interponiendo el incidente en análisis.

Esta suspensión puede decretarla de oficio el Magistrado Instructor o a petición de parte agraviada, cuando de las pruebas ofrecidas por el promovente se desprenda que la garantía ofrecida cumple con todos los requisitos legales para ser admitida, o bien, que es suficiente para que la autoridad ejecutora no reinicie la ejecución.

Recuérdese que los requisitos legales que debe llenar la

garantía del interés fiscal para suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución o para agotar un medio de defensa legal, ya fueron objeto de estudio en el capítulo II de la presente tesis, al referirnos a la obligación de garantizar el interés fiscal y -- las formas de garantizar el mismo.

Ahora bien, aunque en el Código Fiscal de la Federación no se prevén los alcances y limitaciones de la suspensión provisional de la ejecución, consideramos que éstos serán para el efecto de que la autoridad ejecutora se abstenga de practicar cualquier actuación tendiente a iniciar o proseguir el Procedimiento Administrativo de Ejecución, so pena de declarar nulas dichas actuaciones practicadas con posterioridad al otorgamiento de la suspensión provisional e imponer una multa a la autoridad fiscal equivalente de 1 a 3 tantos del salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al mes.

Para concluir con el presente tópico, sólo nos resta decir que la suspensión provisional permanecerá hasta en tanto se resuelva en definitiva la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, o bien, decida sobre la admisión de la garantía del interés fiscal ofrecida por el contribuyente.

b) D e f i n i t i v a .

Esta suspensión no presenta mayor problema toda vez que la misma se decretará cuando de las argumentaciones vertidas por

el promovente incidentista en su promoción, de las pruebas aportadas y demás documentos anexos, así como del contenido del informe que en su caso se hubiere servido rendir la autoridad ejecutora; - se desprenda que efectivamente la garantía ofrecida cumple o cumplió con todos los requisitos legales para ser admitida y que en tal virtud la autoridad ejecutora debe o debió haber suspendido el Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta en tanto se hubiere agotado el medio de defensa legal o se hubiere resuelto la petición de la contribuyente respecto del pago de contribuciones en forma diferida o en parcialidades.

Así las cosas, resulta que esta suspensión definitiva, sólo se otorgará hasta que el Magistrado Instructor haya conocido -- las argumentaciones y valorado las pruebas del promovente incidentista y de la autoridad fiscal a quien se impute la ejecución.

4. SENTENCIA INTERLOCUTORIA QUE DECLARA LA SUSPENSIÓN DEFINITIVA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Como lo denota el título del presente punto; la resolución a través de la cual se otorga la suspensión definitiva del -- Procedimiento Administrativo de Ejecución, o bien, se decide sobre la admisión de la garantía ofrecida; es una pequeña sentencia interlocutoria, la cual se dictará durante la sustanciación del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ciertamente, la sentencia interlocutoria contendrá además

de los requisitos comunes a toda resolución de carácter jurisdiccional, una relación sucinta de las cuestiones planteadas y de las pruebas rendidas, así como las consideraciones jurídicas aplicables tanto legales como doctrinarias, comprendiendo en ellas -- los motivos para resolver en tal o cual sentido, y terminarán resolviendo con toda precisión los puntos sujetos a la consideración del Tribunal, y fijando, en su caso, el plazo dentro del cual deben cumplirse.

Ahora bien, en el caso de que el promovente incidentista sea el particular y la sentencia interlocutoria se haya dictado en contravención a los intereses del mismo, es decir, que no es de suspenderse ni se suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución, entonces tendrá como recurso para impugnar la sentencia interlocutoria el juicio de amparo indirecto, ventilado ante un Juez de Distrito en Materia Administrativa.

Es conveniente señalar que cuando en la demanda de amparo indirecto se solicite la suspensión provisional del acto reclamado, que en la especie sería el que las cosas queden en el estado en que se encuentran, o sea, que aún no se reinicie el Procedimiento Administrativo de Ejecución ordenado por la Sala Regional del Tribunal Fiscal; entonces dicha suspensión provisional ante el Juzgado de Distrito se registrará por las disposiciones correspondientes a la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales. En este último caso, el Juez de Distrito en términos

del artículo 135 de la Ley de Amparo, podrá conceder discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito de la cantidad que cobra la Oficina Exactora, ante la Tesorería de la Federación, de la Entidad Federativa o Municipio, según corresponda. No obstante lo anterior, el depósito no se exigirá cuando se trate de cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según apreciación del Juez o cuando previamente se haya constituido la garantía del interés fiscal ante la autoridad exactora, o cuando se trate de persona distinta del causante - obligado directamente al pago.

Por otra parte, si la sentencia interlocutoria de la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación es favorable a los intereses del promovente incidentista, es decir, que ordena la suspensión definitiva del Procedimiento Administrativo de Ejecución, o de admisión de la garantía, entonces la autoridad ejecutora deberá cumplimentar en cuanto se le notifique, el fallo correspondiente, pues de lo contrario se hará acreedora a la imposición de una multa de 1 a 3 tantos del salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal elevado al mes, amén de declarar nulas todas las actuaciones realizadas con violación a la misma.

Y por lo que se refiere al tiempo en que la autoridad ejecutora debe dar cumplimiento al fallo incidental; ya sea que conceda o niegue la suspensión definitiva del Procedimiento Administrativo de Ejecución, o admita o rechace la garantía ofrecida, cabe -

señalar que en el actual Código Fiscal de la Federación no se prevé un tiempo determinado, sin embargo, creemos conveniente que en lo futuro se establezca en un proyecto de Código Fiscal dicho término para que la autoridad se sirva dar cumplimiento al fallo incidental, así como la posibilidad de que rinda por escrito a la Sala Regional que conoció del incidente, un informe acerca del cumplimiento de su fallo.

Ahora bien, toda vez que con el presente capítulo se han desarrollado los aspectos introductorios más importantes del objetivo de esta tesis, pasemos pues al desarrollo del cuarto y último capítulo de la misma, ya que nos permitirá lograr el objetivo total inicialmente planteado al exponer un juicio crítico al incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, -- así como las sugerencias de enmiendas y reformas al mismo.

CAPITULO IV

JUICIO CRITICO.

A. JUICIO CRITICO AL INCIDENTE DE SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Como ya lo hemos señalado anteriormente, el incidente que suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución constituye - en sí mismo una alternativa de justicia fiscal para los contribuyentes, ya que por medio de su interposición ante un tribunal especializado se logra que sea un tercero y no la autoridad ejecutora el que decida acerca de la legalidad de la garantía del interés fiscal ofrecida; sobre la suspensión de la ejecución; o bien, sobre el reinicio de la misma.

En efecto, en muchas ocasiones existen controversias entre la autoridad fiscal y los contribuyentes acerca de los requisitos que se tienen que llenar para que la garantía del interés fiscal sea legal y por ende aceptada por la oficina exactora. Así mismo dicho conflicto se presenta cuando aún habiéndose aceptado la garantía del interés fiscal por considerarse suficiente y no obstante permanecer suspendido el Procedimiento Administrativo de Ejecución, la autoridad ejecutora realiza actos tendientes a reiniciar el Procedimiento Ejecutivo en contra del crédito fiscal garantizado.

Ante tales actos de la autoridad ejecutora, se contempla

como un medio legal en beneficio de los contribuyentes el incidente en análisis, cuyos requisitos de procedencia y tramitación ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación ya fueron objeto de estudio en el capítulo anterior.

Ahora bien, creemos conveniente mencionar que no obstante que es de elemental conocimiento en materia fiscal el tener -- que garantizar el interés fiscal para impugnar algún crédito tributario, y que el importe de dicha garantía será el equivalente a la totalidad de la cantidad que como crédito pretende cobrar la autoridad fiscal, más los recargos de los 12 meses siguientes, según el contenido del párrafo correspondiente del artículo 141 del actual Código Fiscal Federal, en la actualidad existen algunos -- abogados que confunden la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución vía incidente ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, con la suspensión provisional de la ejecución del acto reclamado en materia de amparo, pues consideran erróneamente que los requisitos para suspender la ejecución en ambos procedimientos jurisdiccionales son idénticos.

Dicha confusión entre los litigantes considero que puede deberse a 2 factores fundamentales: primero, a la complejidad en cuanto a la redacción e interpretación de los dispositivos correspondientes del Código Fiscal de la Federación; y el segundo, a la falta de experiencia o práctica en el litigio en materia fiscal, y ello se confirma con las demandas irregulares que suelen llegar

a las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, las cuales son elaboradas con principios procesales netamente civilistas o laboristas, e incluso, apartándose en cuanto a su redacción del léxico jurídico-fiscal que caracteriza a nuestra materia.

En la anterior tesitura, cabe citar algunos renglones de lo expresado por el ilustre fiscalista Emilio Margain Manautou en el prólogo de su libro titulado: "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de ilegitimidad", y que al efecto dice: "¡Que interesante era actuar en un juicio poco conocido para el grueso de los abogados particulares!; ¡Que sorpresa observar que brillantes litigantes en los Tribunales Civiles, al patrocinar un juicio de nulidad olvidaban toda su experiencia procesalista, sólo porque el juicio de nulidad era un juicio ante un Tribunal Administrativo!".

La confusión a que antes nos hemos referido consiste básicamente en que cuando se promueve un juicio de nulidad ante alguna de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, impugnando algún crédito fiscal que aún no se garantiza sucede que la autoridad fiscal inicia el Procedimiento Administrativo de Ejecución con el fin de obtener la garantía del crédito y regularizar la situación jurídico-fiscal del contribuyente, mientras se resuelve su instancia jurisdiccional, ante tal proceder legítimo de la exactora sucede que el abogado de la demandante promueve erróneamente el incidente de suspensión de la ejecución ante el Magistra-

do Instructor que le tocó conocer del juicio de nulidad y le solicita también indebidamente que toda vez que no se sigue perjuicio al interés social ni se contravienen disposiciones del orden público, pide le fijen discrecionalmente el importe de una fianza o garantía la cual una vez presentada ante la Sala Regional, dará lugar a suspender provisionalmente la ejecución del crédito fiscal.

Lo anterior es inexacto, toda vez que por una parte, en nuestra materia el importe de la garantía del interés fiscal no es calculado o determinado a criterio de la Sala Regional del Tribunal Fiscal o del Magistrado Instructor que está conociendo del juicio de nulidad o del incidente, sino que lejos de lo antes expuesto es la propia autoridad fiscal y la ley las que dan las bases para la determinación de la misma.

Y por otro lado, cabe señalar que la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución deberá solicitarse inicialmente ante la autoridad fiscal que determinó el crédito, en los términos de los artículos 141, 142 fracción I y 144 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación y sólo en el caso de que esta autoridad negare la suspensión, rechazare la garantía o reiniciare la ejecución, a pesar de cumplir con los requisitos legales, entonces es cuando el contribuyente estará en aptitud legal de acudir ante la Sala Regional que esté conociendo de la impugnación del crédito fiscal o que haya conocido del mismo si aún no hay sentencia firme, a promover el incidente de suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Ahora bien, como se desprende de lo anterior tenemos que para acudir al juicio de nulidad necesariamente tenemos que garantizar previamente el interés fiscal ante la autoridad hacendaria, lo cual una vez hecho suspenderá el Procedimiento Administrativo de Ejecución, y sólo en los casos anteriormente especificados es cuando habrá lugar a promover el incidente que nos ocupa.

Otro de los puntos que nos atañe comentar es acerca del cumplimiento de la sentencia interlocutoria que decreta la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución o que resuelve acerca de la admisión de la garantía del interés fiscal, pues no obstante que en el Código Fiscal de la Federación se prevén sanciones para la autoridad fiscal en caso de que no de cumplimiento a la misma, también es que dichas sanciones son muy superficiales y no permiten disciplinar en un momento dado a la autoridad para que se abstenga de violar lo resuelto en la sentencia incidental.

Ciertamente el tercer párrafo del artículo 228 del Código Tributario Federal prevé como sanciones para la autoridad hacendaria en caso de no dar cumplimiento a la sentencia interlocutoria que decreta suspender el Procedimiento Económico Coactivo o la admisión de la garantía del interés fiscal, la nulidad de todo lo actuado dentro del expediente administrativo de ejecución que vaya encaminado a la violación de la suspensión decretada, y además, -- una sanción pecuniaria equivalente de uno a tres tantos del salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al mes.

Dichas sanciones son muy superficiales para la autoridad fiscal, ya que independientemente de que se decrete la nulidad de las actuaciones dentro del expediente de ejecución también sucede que la sanción pecuniaria es muy reducida a comparación del beneficio que pueda llegar a obtener el fisco de lograr hacer efectiva la garantía, pues tómesese en cuenta que la multa máxima que puede imponer la Sala Regional con motivo de la violación a su resolución incidental sería aproximadamente de \$1'060,000.00 a razón de \$12,000.00 diarios que corresponde al salario mínimo general actual en el Distrito Federal, mientras que el importe de la garantía del interés fiscal podría bien ascender a un monto mucho mayor si se toma en cuenta que la mayoría de los sujetos liquidados son contribuyentes mayores en su modalidad de sociedades mercantiles.

Para evitar en lo posible que la autoridad fiscal viole la sentencia incidental que decreta la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución o que obligue a admitir la garantía, creemos conveniente que dentro del mismo Código Tributario Federal se contemplen medidas más efectivas para obligar al Fisco a cumplir las resoluciones incidentales, así como el que se le conceda un lapso de tiempo razonable para que informe al órgano jurisdiccional acerca del cumplimiento de dicho fallo.

Otro de los aspectos más importantes del incidente que se analiza, es el referente a que el mismo no es considerado como de previo y especial pronunciamiento, es decir, que se tramita por --

cuerda separada a la par de la sustanciación del Procedimiento Contencioso Administrativo principal, según se desprende por exclusión del contenido del artículo 217 del Código Tributario Federal.

Consideramos que el hecho de que al incidente en análisis no se regule dentro del Código Fiscal Federal como de previo y especial pronunciamiento, con ello se merma uno de los pocos derechos que tiene el particular frente al mecanismo de todo el sistema impositivo, toda vez que por la propia y especial naturaleza que reviste el incidente que se comenta, se hace indispensable que en la tramitación del mismo se suspenda el procedimiento principal hasta en tanto no se resuelva lo referente a la cuestión incidental.

En efecto, somos de la opinión de que el incidente de suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución deberá de -- considerarse como de previo y especial pronunciamiento ya que por ser este el conducto por el cual se resuelve lo concerniente a la garantía del interés fiscal y la suspensión de la ejecución, es necesario que se resuelvan en primer orden, las cuestiones innovadoras dentro del proceso.

Lo anterior se justifica ya que al interponerse el incidente en análisis, la Sala Regional podría decretar la suspensión del juicio de nulidad en lo principal y avocarse con mayor interés y claridad en lo concerniente a la materia del incidente y resolver en consecuencia lo que en derecho proceda, pues de lo con-

trario si no se apresura la tramitación y resolución de la cuestión incidentalmente planteada puede acontecer que la autoridad fiscal le gane en tiempo y haga efectivo el crédito, dejando por lo tanto sin materia el incidente y el juicio de nulidad en lo principal, pues aún a pesar de que se llegare a declarar la nulidad de la resolución impugnada, sería problemático reclamarle al fisco la devolución de un ingreso obtenido indebidamente.

Para concluir con el presente tópico, pasemos ahora a referirnos a los medios de defensa en contra de la sentencia interlocutoria que resuelve el incidente de suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Para tal efecto tenemos que analizar dos situaciones diferentes a saber:

a) Cuando la sentencia interlocutoria es dictada a favor de los intereses del promovente incidentista, o sea, que es de suspenderse y se suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

b) Cuando la sentencia interlocutoria es dictada a favor de los intereses del fisco, o sea, que no suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución y ordena que se prosiga con el mismo.

En el primero de los casos, es decir, cuando la sentencia ordena que se suspenda el Procedimiento Administrativo de Ejecución, tenemos que la autoridad fiscal no cuenta con ningún medio de defensa legal para impugnar el fallo de referencia, pues -

ni en el Código Fiscal de la Federación ni en el Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria se contempla recurso alguno, lo que hace suponer que en este sentido la autoridad -- hacendaria se encuentra en estado de indefensión frente al particular, ya que éste sí cuenta con un medio de impugnación como más -- adelante se verá, pues ni aún el recurso de revisión es procedente porque éste sólo se interpone contra sentencias definitivas y resoluciones que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio principal.

Ahora bien, cuando la sentencia se favorable a los intereses del fisco, es decir, que no suspende el Procedimiento Administrativo de Ejecución y ordena que prosiga dicho procedimiento ejecutivo, en este caso dicho fallo incidental puede ser recurrido -- por el particular a través del juicio de amparo indirecto, ventilado ante un juzgado de distrito en materia administrativa con lo -- que se demuestra que el promovente del incidente se encuentra favorecido frente a la autoridad hacendaria ya que como antes se mencionó, dicha autoridad fiscal no cuenta con un medio de defensa legal para recurrir el fallo que es favorable a los intereses del -- particular.

Cabe hacer notar que cuando se interpone el juicio de amparo indirecto en contra de la sentencia interlocutoria que niega la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y que ordena continuar con el mismo, en caso de que se solicite la suspensión provisional del acto reclamado, existe una confusión en --

cuanto a los requisitos legales que se deben cumplir para que el Juez de Distrito lo conceda.

En efecto, la suspensión provisional del acto reclamado - en materia de amparo debe cumplir con ciertos requisitos para que se conceda; entre los cuales están los siguientes:

- 1.- Que la solicite el agraviado.
- 2.- Que no se siga perjuicio al interés social, ni se -- contravengan disposiciones del orden público.
- 3.- Que sean de difícil reparación los daños y perjuicios que se causen al agraviado con la ejecución del acto.
- 4.- Que el quejoso otorgue garantía bastante, cuyo monto será fijado por el Juez de Distrito para reparar los posibles daños y perjuicios sufridos por el fisco en caso de no obtener sentencia de amparo favorable, y
- 5.- Cuando el amparo se pida contra el cobro de impuestos, multas u otros pagos fiscales, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos -- previo depósito de la cantidad que se cobra en la Nacional Financiera, S. A. o en defecto de ésta en la Sociedad Nacional de Crédito que el Juez señale dentro de la jurisdicción, o ante la autoridad exactora, salvo que de antemano se hubiese constituido ante esta última. Sin embargo el depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del quejoso, según apreciación del Juez, o cuando se trate de persona distinta del causante obligado directamente al pago; pero entonces se ase-

garará el interés fiscal en cualquier otra forma aceptada en la -- Ley de Amparo.

Ahora bien, como se desprende de los requisitos anteriores existe una confusión entre el último de los citados y la propia y especial naturaleza de la promoción del incidente de suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En efecto, si por una parte se promueve el incidente en análisis ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación porque se encuentra a debate precisamente el monto de la garantía del interés fiscal (niega la suspensión, rechaza la garantía o reinicia la ejecución), como es posible que el mismo Juez de Distrito para conceder la suspensión provisional del acto reclamado exija que se constituya como depósito una cantidad exactamente igual a la que pretende cobrar la autoridad hacendaria como crédito fiscal.

Y por otra parte, si habiendo constituido el depósito en la cantidad que como crédito fiscal pretende asegurar la oficina exactora y que es indispensable para que el Juez de Distrito conceda la suspensión provisional del acto reclamado, cabe entonces preguntarnos si en el monto de la garantía van incluidos los posibles daños y perjuicios que se tengan que pagar al fisco en caso de no obtener sentencia favorable que conceda el amparo, o bien, dichos daños y perjuicios se garantizan mediante una diversa garantía exigida por el Juez de Distrito.

Lo anterior viene a colación porque es de explorado derecho que la garantía que se tenga que otorgar ante el Juez de Distrito, es con el objeto de resarcir los posibles daños y perjuicios ocasionados a las autoridades responsables o terceros perjudicados, en caso de no obtener sentencia favorable que conceda el amparo, sin embargo en materia de amparo fiscal de conformidad con el artículo 135 de la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, únicamente se establece como modalidad para otorgar la suspensión del acto reclamado, el que se constituya como depósito una cantidad exactamente igual a la que cobra el fisco como crédito tributario.

En la anterior tesis, cabe entonces concluir que en materia de amparo fiscal no existe el pago de los daños y perjuicios que se tengan que pagar al fisco en caso de no obtener sentencia favorable que conceda el amparo, pues tan solo es suficiente con que la autoridad fiscal haga efectiva la garantía constituida, y como hemos dicho, ésta será el equivalente al importe que como crédito fiscal pretendía cobrar.

B. SUGERENCIAS DE ENMIENDAS Y REFORMAS.

Ciertamente como ya se ha hecho mención en el apartado anterior, es conveniente que dentro del actual Código Fiscal Federal se introduzcan algunas reformas que permitan dentro del capítulo relativo a los incidentes y muy especialmente dentro de la

regulación del incidente objeto de la presente tesis, hacer más clara y accesible la comprensión y por ende la tramitación del incidente que suspende el Procedimiento Económico Coactivo, el cual es ventilado ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación.

En primer término, creemos conveniente que dentro del primer párrafo del actual texto del artículo 227 del Código Tributario Federal, se adicione un pequeño párrafo en seguida de la primera hipótesis establecida para la procedencia del incidente, con el objeto de hacer más clara la comprensión de dicha hipótesis.

Tomando en cuenta lo anterior, la primera parte del primer párrafo del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación podría quedar en los términos siguientes: "Los particulares podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión a pesar de estar debidamente garantizado el interés fiscal, rechace la garantía ofrecida o reinicie...".

Lo anterior encuentra su justificación en que los promotores del incidente estarían advertidos de que previamente deberán de garantizar el interés fiscal ante la autoridad hacendaria, para dar lugar a la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y solo en el caso de que se acepte la garantía pero no suspendan dicho procedimiento ejecutivo, entonces habrá lugar a promover el incidente en análisis.

Pensamos que con la pequeña adición se evitarían grandes volúmenes de promociones improcedentes por parte de los particulares, ya que no volverían a solicitar la suspensión de la ejecución ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación sin haber previamente solicitado la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución ante la autoridad fiscal y haber garantizado en su caso, el crédito tributario.

Otra pequeña adición a este primer párrafo del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación se hace indispensable al concluir la tercera hipótesis de la procedencia del incidente analizado.

En efecto, para evitar malas interpretaciones de la tercera hipótesis de procedencia del incidente comentado, creemos -- conveniente adicionar una aclaración enseguida de la citada hipótesis, de tal suerte que el párrafo adicionado quedaría como sigue: "..., cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, a pesar de estar debidamente garantizado el interés fiscal, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, si previamente la oficina exactora suspendió el Procedimiento Administrativo de Ejecución, salvo cuando la garantía del interés fiscal se haya vuelto insuficiente, caso en el cual deberá actualizarse en términos del antepenúltimo párrafo del artículo 141 del presente Código".

Ahora bien, antes de proseguir analizando el primer párrafo original del artículo 227 del Código Fiscal Federal, consi-

deramos que el mismo debe de dividirse en 2 partes con el objeto de adicionar un nuevo párrafo que sería el segundo y posteriormente comenzar con un tercero que empezaría precisamente en la idea interrumpida del primer párrafo.

En términos generales el nuevo párrafo que sería el segundo quedaría de la siguiente manera: "Para los efectos de la actualización de la garantía del interés fiscal de que habla el párrafo anterior, las autoridades fiscales deberán impugnar el otorgamiento de la suspensión con los mismos requisitos que se establecen para los particulares, so pena de hacerse acreedores a una multa --- equivalente al 25% de la garantía del interés fiscal ya actualizada en beneficio del contribuyente".

Una vez redactado el segundo párrafo del artículo 227 del Código de la materia, procederíamos a transcribir el tercero que sería precisamente la interrupción del primer párrafo con el inconveniente de que se adicionaría una idea más.

Este tercer párrafo quedaría así: "El presente incidente se promoverá ante el Magistrado Instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en la primera instancia, acompañando copia de los documentos en que se haga constar el ofrecimiento y, en su caso, el otorgamiento de la garantía, así como de la solicitud de suspensión presentada ante la ejecutora y si la hubiere, la documentación en que conste la negativa de la sus

pensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución, en este último caso se exhibirá también si lo hubiere, la documentación en donde conste la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución."

Por lo que se refiere al segundo párrafo original del artículo 227 del Código Tributario Federal, estimamos que debe derogarse o suprimirse ya que el mismo es sustituido por el párrafo -- nuevo que nos hemos permitido adicionar y que es precisamente el -- relativo a que las autoridades fiscales deberán impugnar la suspensión cuando consideren que la garantía del interés fiscal ha quedado insuficiente, con el objeto de actualizarla.

El tercer párrafo del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación consideramos que debería quedar íntegro, tan solo -- con el inconveniente de que se adicionaría una pequeña palabra para evitar confusiones y que además pasaría a ocupar el cuarto párrafo del artículo en análisis; por lo que la nueva redacción de este cuarto párrafo sería la siguiente: "El incidente previsto en este artículo podrá promoverse hasta antes de que se dicte sentencia o resolución firme de la Sala Regional, de la Sala Superior o del Tribunal Colegiado de Circuito en su caso. Mientras no se dicte la misma, la Sala Regional podrá modificar o revocar el auto -- que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique".

Con la nueva palabra "antes de" dentro del texto del pá-

rrafo en análisis, se mejora la redacción del mismo y se hace más claro el momento en que deberá tramitarse el incidente de suspensión, pues de la lectura literal del actual párrafo se desprende que el momento para promover el incidente a estudio es con posterioridad a que se dicte sentencia o resolución firme de la Sala Regional, de la Sala Superior o del Tribunal Colegiado de Circuito, situación esta que no es posible porque ya para entonces la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación o el Tribunal Colegiado ya decidieron sobre la legalidad o ilegalidad del crédito fiscal impugnado.

Ahora bien, una vez expuestas las enmiendas y reformas - por cuanto hace al artículo 227 del Código Fiscal de la Federación, consideramos conveniente transcribir el contenido de dicho precepto legal ya reformado, por lo que la nueva redacción a sugerencia del suscrito quedaría reducida a los siguientes términos:

"Artículo 227.- Los particulares podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución, -- cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, a pesar de estar debidamente garantizado el interés fiscal, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, si previamente la oficina exactora suspendió el procedimiento administrativo de ejecución salvo cuando la garantía del interés fiscal se haya vuelto insuficiente, caso en el cual deberá actualizarse en términos del antepenúltimo párrafo del artículo 141 del presente código.

Para los efectos de la actualización de la garantía del interés fiscal de que habla el párrafo anterior, las autoridades fiscales deberán impugnar el otorgamiento de la suspensión con los mismos requisitos que se establecen para los particulares, so pena de hacerse acreedoras a una multa equivalente al 25% de la garantía del interés fiscal ya actualizada en beneficio del contribuyente.

El presente incidente se promoverá ante el Magistrado Instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en la primera instancia, acompañando copia de los documentos en que se haga constar el ofrecimiento y, en su caso, el otorgamiento de la garantía, así como de la solicitud de suspensión presentada ante la ejecutora y, si la hubiere, la documentación en que conste la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución, en este último caso se exhibirá también - si lo hubiere, la documentación en donde conste la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

El incidente previsto en este artículo podrá promoverse hasta antes de que se dicte senten-

cia o resolución firme de la Sala Regional, de la Sala Superior o del Tribunal Colegiado de Circuito, en su caso. Mientras no se dicte la misma, - la Sala Regional podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, - - cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique*.

El suscrito estima que con esta nueva redacción del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación se evitarían confusiones por parte de los promoventes incidentistas ya que al establecerse en una forma más clara y comprensible los presupuestos para su procedencia se tramitarían con mayor acierto y eficacia los incidentes de suspensión que se promoviesen. Además, se obligaría a la autoridad fiscal a tramitar el presente incidente cuando quisiera reiniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución con motivo de actualizar el monto de la garantía del interés fiscal, situación esta que nos parece justa porque dado que el sistema impositivo constituye un mecanismo que impone mayores obligaciones que derechos a los contribuyentes, lo menos que se podría hacer - para salvaguardar su seguridad jurídica es respetar las mismas resoluciones de la autoridad fiscal que la dejan en un determinado estado jurídico, como es la relativa a suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta en tanto no se dicte resolución firme en los medios legales interpuestos en contra del crédito fiscal; imponiéndole además a la autoridad la misma carga procesal de tramitar el incidente en análisis, cuando considere que la

resolución que suspende el procedimiento ejecutivo no se ajustó a la ley, so pena de cubrir una sanción pecuniaria en beneficio del contribuyente.

En otro orden de ideas y en relación al contenido del artículo 228 del Código de la materia, el cual establece la sustanciación del incidente en análisis, cabe señalar que el suscrito -- se ha permitido sugerir algunas ideas y párrafos como objetivo -- del presente capítulo, para tratar de mejorar su transición ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación.

En cuanto al primer párrafo del citado artículo 228, consideramos que debe permanecer idéntico ya que es muy claro al establecer la mecánica de actuación de la Sala Regional cuando tiene por admicido el incidente de suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Sin embargo, al concluir este primer párrafo se sugiere adicionar uno nuevo que vendría a constituirse -- como el segundo del artículo en análisis y cuyo contenido sería -- el siguiente: 'Si el incidente es promovido por la autoridad por que haya otorgado indebidamente la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución o porque pretenda actualizar el monto de la garantía del interés fiscal, en el auto en que tenga por agmicido dicho incidente el Magistrado Instructor ordenará correr -- traslado por tres días al contribuyente con copia de la promoción incidental y de sus anexos, para que manifieste lo que a su derecho convenga'.

Ahora bien, dicho párrafo se sugiere ya que al no establecerse expresamente la forma en que se tramitará el incidente a estudio cuando la autoridad fiscal sea la que lo promueva, creemos conveniente regular dicha tramitación con el fin de evitar posibles errores o malinterpretaciones del dispositivo jurídico en análisis, además de que se reforzaría la nueva hipótesis sugerida en los párrafos primero y segundo del artículo 227 antes comentado, en lo referente a la actualización de la garantía del interés fiscal.

Como tercer párrafo del precepto jurídico analizado vendría a constituirse precisamente el segundo párrafo del texto original, con la novedad de que se agregaría una idea más al principio de su redacción y un pequeño párrafo al final del mismo, de tal suerte que la nueva redacción sería la siguiente: "Dentro -- del plazo de cinco días a partir de que haya recibido el informe de la autoridad o en su caso, el escrito del contribuyente, o de que haya vencido el término para presentarlo, la Sala dictará resolución en la que decreta o niegue la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, decida sobre la admisión de la garantía ofrecida, sobre el reinicio del citado procedimiento ejecutivo, o bien, sobre la actualización del importe de la garantía con parte del contribuyente, otorgando además un plazo de 3 días hábiles contados a partir de la notificación de la resolución incidental, para que la autoridad fiscal o el particular informen acerca del cumplimiento de la citada resolución".

La anterior edición encuentra su justificación en que por una parte al contribuyente se le está dando la oportunidad de manifestar lo que a su derecho conviene cuando el incidente es promovido por la autoridad, respetándole de esta forma su garantía de audiencia tutelada por el artículo 14 Constitucional; y por otra parte, porque al ser el presente incidente un medio legal que busca la justicia fiscal, se pretende mejorar su tramitación y el cumplimiento de su resolución, de ahí que se sugiera la novedad de que la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación otorgue un término de 3 días hábiles para que la autoridad o el particular informen acerca del cumplimiento de la citada resolución.

Posteriormente el tercer párrafo de la redacción original del artículo en análisis, vendría a ocupar el cuarto párrafo del nuevo dispositivo jurídico, con la innovación de que se incluirán nuevas sugerencias que permitan una mejor tramitación del incidente a estudio, tales como la imposición de multas con motivo del reinicio ilegal del Procedimiento Administrativo de Ejecución y por el incumplimiento del fallo incidental dentro del término legal sugerido.

El nuevo cuarto párrafo del artículo 228 del Código Fiscal Federal quedaría en los siguientes términos: 'Si dentro del plazo anterior, la autoridad fiscal no da cumplimiento a la orden de suspensión ya sea provisional o definitiva, a la admisión de la garantía, o de suspensión del reinicio de la ejecución, la Sala Regional declarará la nulidad de las actuaciones realizadas --

con violación a la misma e impondrá a la autoridad renuente una -- multa equivalente al 25% del total del importe que como crédito -- fiscal pretende cobrar la autoridad, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 227 de este Código, cuando -- se trate del reinicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución sin haber impugnado previamente el otorgamiento de la suspensión".

Y por último se sugiere la adición de un párrafo nuevo -- dentro de la redacción reformada del artículo en comento, el cual vendría a ocupar el quinto párrafo y cuyo contenido sería el siguiente: "Si por el contrario, es el contribuyente quien no da -- cumplimiento a la orden de actualizar el importe de la garantía, -- se le iniciará en su contra el Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta asegurar el importe correspondiente a la actualización. En este caso una vez satisfecho el importe actualizado de -- la garantía del interés fiscal, la autoridad volverá a dictar resolución suspendiendo el Procedimiento Administrativo de Ejecución".

Ahora bien, una vez sugeridos las reformas y adiciones al artículo 228 del Código Fiscal de la Federación, pasaremos a transcribir la nueva redacción del citado precepto jurídico; el cual -- quedaría en los siguientes términos:

"Artículo 228.- En el auto que admita el incidente a que se refiere el artículo 227, el Magistrado Instructor ordenará correr traslado a la au

toridad a quien se impute el acto, pidiéndole un informe que deberá rendir en un plazo de 3 días. Asimismo, podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución. Si la autoridad ejecutora no rinde el informe o si éste no se refiere específicamente a los hechos que le impute el promovedente, se tendrán éstos por ciertos.

Si el incidente es promovido por la autoridad porque haya otorgado indebidamente la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución o porque pretenda actualizar el monto de la garantía del interés fiscal, en el auto en que tenga por admitido dicho incidente, el Magistrado Instructor ordenará correr traslado por tres días - al contribuyente con copia de la promoción incidental y de sus anexos, para que manifieste lo que a su derecho convenga.

Dentro del plazo de cinco días a partir de que haya recibido el informe de la autoridad o en su caso, el escrito del contribuyente, o de que haya vencido el término para presentarlo, la Sala dictará resolución en la que decrete o niegue la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, decida sobre la admisión de la garantía ofrecida, sobre el reinicio del citado proce

dimiento ejecutivo, o bien, sobre la actualización del importe de la garantía por parte del contribuyente, otorgando además un plazo de 3 días hábiles contados a partir de la notificación de la resolución incidental, para que la autoridad fiscal o el particular informen acerca del cumplimiento de la citada resolución.

Si dentro del plazo anterior, la autoridad fiscal no da cumplimiento a la orden de suspensión, ya sea provisional o definitiva, a la admisión de la garantía, o de suspensión del reinicio de la ejecución, la Sala Regional declarará la nulidad de las actuaciones realizadas con violación a la misma e impondrá a la autoridad renuente una multa equivalente al 25% del total del importe que como crédito fiscal pretende cobrar la autoridad, sin perjuicio de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 207 de este Código, cuando se trate del reinicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución sin haber impugnado previamente el otorgamiento de su suspensión.

Si por el contrario, es el contribuyente quien no da cumplimiento a la orden de actualizar el importe de la garantía, se le iniciará en su contra el Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta

asegurar el importe correspondiente a la actualización. En este caso una vez satisfecho el importe actualizado de la garantía del interés fiscal, la autoridad volverá a dictar resolución suspendiendo el Procedimiento Administrativo de Ejecución*.

Ahora bien, con las sugerencias de enmiendas y reformas - propuestas por el suscrito al artículo 227 del Código Fiscal de la Federación, creemos que se mejoraría la mecánica procesal seguida por la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación cuando se le tocara conocer acerca de la interposición del incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya que le permitiría tanto al contribuyente como a la autoridad fiscal ser oídos en juicio y concederles un término para que informen acerca del cumplimiento del fallo incidental, so pena de imponerles una sanción pecuniaria.

En atención de que con el presente apartado se da por concluida la elaboración de la presente tesis profesional, faltando únicamente la exposición de las conclusiones derivadas de la misma, el suscrito se permite manifestar que en verdad espera que el presente trabajo sea de gran utilidad para todas aquellas personas -- que lo lean, así como el que esté suficientemente preparado para su exposición y defensa en el momento en que las Autoridades Académicas de la Universidad tengan a bien determinar.

CONCLUSIONES.

1. El incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución tramitado ante las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, constituye en primer término un medio que busca la justicia tributaria, toda vez que es promovido generalmente por el particular ante un Órgano Jurisdiccional especializado que es el que decide en forma definitiva acerca de la legalidad de la garantía del interés fiscal ofrecida ante la oficina ejecutora; sobre la suspensión de la ejecución, o en su defecto, sobre el reinicio de la misma.

2. El incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución por regla general es un medio legal en beneficio de los contribuyentes, en virtud de que su interposición tiende a lograr la suspensión de la ejecución siempre y cuando se cumplan con los requisitos que la legislación fiscal ordena; y como excepción es un medio legal a favor de la autoridad fiscal para tratar de revocar la resolución que ordena suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

3. Que de intentarse antes de promover el incidente a estudio, es necesario someter a consideración de la autoridad hacendaria el tipo o clase de garantía del interés fiscal, así como su monto o proporción en la forma que ordena el Código Fiscal de la Federación y su reglamento.

4. Que solo cuando la autoridad fiscal negare la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, a pesar de

estar debidamente garantizado el crédito, cuando rechazare la garantía ofrecida a pesar de cumplir con todos los requisitos legales, o bien, que reiniciare la ejecución a pesar de existir una resolución que previamente ordena suspender dicha ejecución; solo en estos casos es cuando hay lugar a promover el incidente a estudio.

3. En virtud de las sugerencias de enmiendas y reformas que se proponen, también existe la posibilidad de que la autoridad fiscal sea la que promueva el incidente de análisis cuando considere que se otorga interinamente la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, o cuando pretenda actualizar el monto de la garantía del interés fiscal porque ésta se haya vuelto insuficiente, caso en el cual concluimos que el presente incidente cambiaría ligeramente de denominación para quedar como sigue: 'Incidente de Revocción de la Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución'.

4. Otra conclusión a la que llega el suscrito es en el sentido de que se hace necesaria la imposición de sanciones más efectivas, sobre todo de carácter económico, para las autoridades en caso de que no impugnaran ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación vía incidente, la resolución que ordena suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución, pudiendo establecerse como sanción una multa equivalente al 25% de la garantía del interés fiscal y actualizarse en beneficio del contribuyente.

7. Concluimos que se hace indispensable señalar en forma por demás clara y expresa, que el contribuyente cuenta con un término de tres días para manifestar lo que a su derecho conviniese, cuando el incidente a estudio es promovido por la autoridad fiscal.

8. Como consecuencia de las enmiendas y reformas sugeridas concluimos que sería conveniente que se regulara dentro del artículo 225 del Código Fiscal Federal, un término de 3 días hábiles para que la autoridad fiscal o el particular informe a la Sala Regional acerca del cumplimiento de la sentencia incidental que llegara a dictar.

9. En atención a lograr el mejoramiento de la sustanciación del incidente en análisis, y en especial al cumplimiento del fallo incidental dictado por la Sala Regional por parte de la autoridad fiscal, se hace indispensable la imposición de una multa equivalente al 25% del total del importe que como crédito fiscal pretende cobrar la autoridad, sin perjuicio de lo establecido en la conclusión número seis del presente apartado, para el caso de que la autoridad hacendaria no cumpla los lineamientos de la sentencia incidental de mérito dentro del término legal sugerido.

10. Otra conclusión por parte del suscrito es aquella en la que se requiere la imposición de una sanción al contribuyente por parte de la Sala Regional cuando no cumple la sentencia incidental que ordena actualizar el importe de la garantía del interés fiscal, caso en el cual la medida impositiva consisti

rse en iniciarle el Procedimiento Administrativo de Ejecución en su contra hasta asegurar el importe correspondiente a la actualización. Y una vez satisfecho el importe actualizado de la garantía, la autoridad fiscal volverá a dictar una resolución que ordene suspender el citado procedimiento ejecutivo.

11. Atendiendo a los medios de defensa legales que se interponen en contra de la sentencia incidental dictada por la Sala Regional, cuando resuelve en definitiva el Incidente de Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, tenemos que la autoridad fiscal se encuentra en desigualdad jurídica y procesal frente al contribuyente toda vez que este último cuenta con el amparo indirecto ventilado ante un Juez de Distrito en materia administrativa, mientras que la autoridad fiscal no cuenta con ningún medio de defensa legal para impugnar el fallo incidental que le es desfavorable.

12. Y como última conclusión tenemos que tratándose de la impugnación de la sentencia interlocutoria por parte del contribuyente incidentista en vía de amparo indirecto, y solicite dentro del citado juicio de garantías la suspensión provisional del acto reclamado, para efectos de otorgar la garantía correspondiente, la misma comprenderá el equivalente de lo que exactamente pretende cobrar la autoridad hacendaria como crédito fiscal, lo cual pugna -- con la propia y especial naturaleza de la promoción del incidente en análisis puesto que se encuentra a debate precisamente el monto de la garantía del interés fiscal.

BIBLIOGRAFIA.

AUTORES CONSULTADOS.

1. ZMAÑA RIVERA, HERIBERTO ANSELMO. La Consulta a la Autoridad Fiscal y su Proyección en Juicio. 1a. Edición. Editorial: Tribunal Fiscal de la Federación. México 1983. P. 275.
2. ARRIETA, DONALDO. El Proceso Tributario en el Derecho -- Mexicano. 1a. Edición. Editorial: Textos Universitarios, S. A. México 1977.
3. CARRASCO IRIARTE, HUGO. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. 1a. Edición. Editorial: Themis. México 1959. P. 165.
4. CARRILLO FLORES, ANTONIO. Estudios de Derecho Administrativo y Constitucional. 1a. Edición. Editorial: Instituto de - Investigaciones Jurídicas de la U. N. A. M. México 1987. P. 166.
5. DELSACILLO SUTIERREZ, LUIS HUMBERTO. Principios de Derecho Tributario. 1a. Edición. Editorial: Pac. México 1955. P. 209.
6. FLORES D'YVAL, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas -- Mexicanas. 1a. Edición. Editorial: Porrúa. México 1972. P. 120.
7. HEDUAN VIERRES, DOLORES. Cuarta Década del Tribunal Fiscal de la Federación. 1a. Edición. Editorial: Academia Mexicana de Derecho Fiscal. México 1971. P. 319.
8. LIMA CASTILLO, JOSE MANUEL. Elementos Fundamentales de -- Administración Fiscal Federal Mexicana. 1a. Edición. -- Editorial: E.N.E.F. Aragón. México 1989. p. 89.
9. MARGAIN MANAYTOS, EMILIO. De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ineficacia. 3a. Edición. Editorial -- Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México 1980. -- P. 191.

10. MARTINEZ LOPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. Edición. 3a. Reimpresión. Editorial: Ecasa. México 1986. P. 378
11. NAVA NEGRETE, ALFONSO. Derecho Procesal Administrativo. -- 3a. Edición. Editorial: Porrúa. México 1977. P. 397.
12. PALLARES, EDUARDO. Diccionario de Derecho Procesal Civil. 16a. Edición. Editorial: Porrúa. México 1984. P. 881.
13. PORRAS Y LOPEZ, ARMANDO. Derecho Procesal Fiscal. 1a. -- Edición. Editorial: Textos Universitarios, S. A. México -- 1988. P. 284.
14. RODRIGUEZ LOPAZO, RAUL. Derecho Fiscal. 2a. Edición. Editorial: Harla. México 1987. P. 309.
15. SANCHEZ PIZA, JOSE DE JESUS. Nociones de Derecho Fiscal. 4a. Edición. Editorial: Pac. México 1987. P. 157.
16. YALLADO MIGUEL, FAUSTO ENRIQUE. Principios Generales de - Administración Tributaria. 1a. Edición. Editorial: Pac. México 1986. P. 123.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial: Porrúa. 1989.
2. Código Fiscal de la Federación. Editorial: Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 1991.
3. Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Editorial: Trillas.
4. Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal. 10a. Edición. Editorial: Porrúa. México 1937.
5. Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal. anexada a la Ley Orgánica del Departamento del Distrito --

Federal, 17a. Edición. Editorial: Porrúa. México 1967.

- 6.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Editorial: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 7.- Ley Federal del Trabajo. Comentarios. Prontuario, Jurisprudencia y Bibliografía. 20a. Edición. Trueta Urbina Alberto y Trueta Barrera Jorge. Editorial: Porrúa. 1968.

REVISTAS.

1. Semanario Judicial de la Federación. Tomo XLV y LV. Revista de Tesis Jurisprudenciales.

LIBROS

1. Obra Conmemorativa del Cincuenta Aniversario del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo III. Editorial: Tribunal Fiscal de la Federación.