

17

885209



UNIVERSIDAD AMERICANA DE ACAPULCO
EXCELENCIA PARA EL DESARROLLO

FACULTAD DE DERECHO

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

295419

**"CONTROL DE LAS OBLIGACIONES
FISCALES"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

JOSE EPIGMENIO ZERMEÑO RADILLA

DIRIGIDA POR EL: LIC. JESUS TOVAR BALDERAS



ACAPULCO, GRO.

SEPTIEMBRE DEL 2001



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

El joven Salomón oró al señor diciendo: "dame, señor, tu sabiduría para discernir entre el bien y el mal", y el señor se la concedió. (1 re. 3, 9-12).

Gracias a Dios por toda la sabiduría que me has dado, para poder llevar aquellos que me rodean por el camino del bien.

El corazón de la madre es la escuela del niño (H. W. Beecher).

A mi madre, Luz María Radilla Soberanis que a pesar de todas las adversidades estuvo siempre conmigo, la mujer que me ha dado todo su tiempo, amor, paciencia y ternura. Gracias

El padre que deja una imagen suya en sus hijos nunca muere queda vivo en su corazón

A mi padre (+), Epigmenio Zermeño Márquez en su memoria, la imagen del hombre que me inspira a sobresalir y lograr todo en la vida, aunque no esté físicamente con nosotros él estará siempre en mi corazón. Gracias, por dejarme ser como tu fuiste.

No hay mejor amistad que la de un hermano

A mi hermano Juan Pablo,
por el tiempo y el amor que me has dado.

A mis abuelitos, Gilberto y Adela (+).

Por haber sembrado semilla de amor que me dio la vida y con el mismo amor haber cosechado una gran familia.

A mis tíos, por que puedo contar con ellos en el momento que necesite y aquellos que están ahora en la presencia de Dios con cariño por que en su momento pude también contar con ellos, por su fe y esperanza depositadas en mi.

A mis primos, los Rivera, Radilla, Dávila, Núñez, Peralta, y los Zermeños

A mis padrinos: **Carlos Alberto y Bertha Isabel Dávila Radilla.**
por abrir las puertas de su corazón desde que Dios me dio a la vida, por todo el amor que me han dado, por ser mi segundo hogar. Gracias

A mis padrinos **Rodolfo Lara Marín y Denny María Núñez de Lara.**
Por que al encontrarme a la mitad del camino en mi carrera me tendieron la mano y pude salir adelante en esta meta. Gracias.

Ha alguien que quiero con todo mi corazón y es para mí como **mi hermana, Lilita.**

Donde quiera que haya un ser humano existe la probabilidad para la bondad **al Dr. Cuauhtémoc García Amor y a su familia.**

La amistad perfecta es la que existe entre hombres buenos, iguales en virtud.

A mis compañeros de la Universidad, ha Jaime Jaimes Cortez, Gustavo Hernández Lee, Roberto Espinoza, Godoy, Noé Palacios Rodríguez, y Eniud Morales, por su compañerismo.

A la Universidad Americana de Acapulco por abrirme sus puertas para concluir mis estudios profesionales.

A la Facultad de Derecho.

por su empeño en impulsar a jóvenes Abogados.

Ignoro la verdad absoluta, pero soy humilde en mi ignorancia y en ellos están mi honor y recompensa.

A los Profesores de la Facultad de Derecho.

Por compartir sus conocimientos en especial a los Licenciados en derecho: Irma Graciela Lee González, Esteban Mendoza Cuevas, Jesús Tovar Balderas,

Lo mas que puedo hacer por un amigo
es, simplemente, ser su amigo.
A todos mis Amigos y Amigas.
Ha todos aquellos que confiaron y
tuvieron fe en mi.
Gracias.

I N D I C E

CONTROL DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

INTRODUCCION.....	01
CAPITULO I.	
OBLIGACIONES FISCALES.....	03
I. Fuente y nacimiento de la obligación.....	05
II. Objeto.....	09
III. Sujeto activo.....	13
IV. Sujeto pasivo.....	15
V. Relación jurídico-fiscal.....	19
VI. Extinción de las obligaciones fiscales.....	21
CAPITULO II.	
ACTOS DE CONTROL DE LAS OBLIGACIONES FISCALES ..	30
I. Nociones generales.....	30

I. Nociones generales.....	30
II. Inspección fiscal o fiscalización.....	32
III. Clasificación de los actos de inspección.....	41
1.- Revisión de declaración.....	41
2.- Revisión de escritorio.....	43
3.- Revisión de dictamen financiero.....	47
4.- Informes y datos de servidores públicos y fedatarios.....	53
5.- Práctica de compulsas a terceros.....	55
CAPITULO III.	
VISITA DOMICILIARIA	59
1.- Nociones generales.....	59
2.- Emisión de la orden de una visita domiciliaria.....	62
3.- Reglas para el inicio de la visita domiciliaria.....	63
4.- Obligación de los visitados.....	69

5.- El procedimiento de la visita domiciliaria.....	72
6.- Determinación presuntiva.....	80
7.- Principales vicios de procedimiento que se presentan en una visita domiciliaria.....	84

CAPITULO IV.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.92

I. Conceptos generales.....	92
II. Facultad económico coactiva.....	96
III. Requerimiento de pago.....	100
IV. El embargo.....	103
V. El remate.....	112

CAPTULO V.

MEDIOS DE DEFENSA JURÍDICO-FISCAL.....119

I. Recurso administrativo.....	119
--------------------------------	-----

II. Recursos ante los Organismos Fiscales Autónomos.....	124
1.- Recurso de inconformidad ante el I.M.S.S.....	125
2.- Recurso de inconformidad ante el INFONAVIT.....	127
II. Recurso de revocación.....	130
III. El juicio de nulidad.....	138
IV. El juicio de amparo.....	147
VI. CONCLUSIONES.....	151
BIBLIOGRAFIA.....	156

INTRODUCCION

El motivo que me llevó a realizar la presente tesis principalmente es el de obtener el título de Licenciado en Derecho, sin el cual no podría obtenerlo, además de empezar a inducir lo que es la materia de Derecho Fiscal a través del vínculo jurídico que se da en la relación jurídico-fiscal entre los sujetos de esta materia.

En el presente trabajo trato de explicar lo mejor posible, de que forma los sujetos activos de la relación jurídica-fiscal llevan un control sobre lo que son las obligaciones fiscales, para lo que primeramente debemos saber en que consisten esas obligaciones, quienes las debe de cumplir y en que momento se cae en estos supuestos para que así las autoridades correspondientes conozcan que es lo que se debe controlar y de que forma lo puede hacer.

Una vez que las autoridades fiscales o sujetos activos conocen quienes son los sujetos que deben de cumplir con las obligaciones fiscales y saber en que consisten, entonces las autoridades fiscales pueden empezar a realizar toda actividad tendiente a controlar estas obligaciones, realizando una serie de investigaciones y/o verificaciones para conocer el grado de cumplimiento de dichas obligaciones, además de saber que sujetos pasivos cumplen con sus obligaciones fiscales y que sujetos no las cumplen, ya sea porque lo desconocen o simplemente porque no desean cumplirla, para lo cual la autoridad les debe hacer saber a estos sujetos que deben cumplir con estas

responsabilidades y que en caso de no cumplimiento, las consecuencias que esto les puede causar.

Si a pesar de lo anterior los sujetos obligados hacen caso omiso y no cumplen con sus obligaciones fiscales, las autoridades tienen la facultad de hacerlos cumplir a través de las medidas de apremio correspondiente o de su facultad económica coactiva, ya que estas obligaciones son de interés público por lo que se debe de hacer cumplir por todos los medios posibles, por supuesto sin dejar de observar los requisitos y procedimiento que indica nuestra carta magna y la legislación fiscal.

Un aspecto importante que deben de observar el fisco es el de ver que el sujeto pasivo sigue teniendo obligaciones fiscales, ya que puede darse el caso de que sus obligaciones fiscales se hayan extinguido por lo que ya no podrá ser exigido.

Por ultimo, sabemos que el fisco al igual que toda autoridad comete a veces voluntaria o involuntariamente irregularidades en sus actividades, por lo que el sujeto pasivo de la relación jurídico fiscal, cuenta con los medios de defensa jurídicos previstos en la legislación fiscal para combatir todo acto o resolución de autoridad fiscal que le cause agravio en su esfera jurídica, siempre y cuando tenga la razón y cumpla con todo los requisitos legales y constitucionales al respecto.

CAPITULO I.

OBLIGACIONES FISCALES.

Primero que nada es conveniente saber como define el derecho común a la obligación; según el diccionario de derecho; obligación, es la relación jurídica establecida entre dos personas, por lo cual una de ellas (llamada deudor), queda sujeta para otra (llamada acreedor), a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor.¹

Podríamos definir en primer término a la obligación jurídica, como el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor, se encuentra constreñida a dar, hacer , o no hacer, en favor de una persona llamada acreedor, de lo anterior podríamos elaborar el concepto de la obligación fiscal, como el vínculo jurídico mediante el cual el sujeto pasivo o gobernado se encuentra constreñido a dar, hacer, no hacer e inclusive tolerar o permitir, en el momento que caiga en el supuesto normativo, en favor del estado o fisco, o como lo señala Margain Manautou citado por Gregorio Sánchez León "La obligación fiscal es el vinculo jurídico en virtud del cual el estado, denomina sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento

¹ DE PINA RAFAEL. DE PINA VARA RAFAEL; Diccionario de Derecho, México D.F Decimonovena edición 1993, p. 385.

de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”²

Por consiguiente la obligación fiscal es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto deba cumplir por haberse realizado el supuesto previsto en la norma fiscal, a diferencia del derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional, en cambio la obligación fiscal solo se deriva de la ley.

² SANCHEZ LEON GREGORIO, Derecho Fiscal, México D.F., Sexta Edición 1983, Pág. 282.

I. FUENTE Y NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL.

No debemos confundir la fuente y el nacimiento de la obligación fiscal, que aunque van entrelazadas son dos temas distintos como a continuación explicaré.

FUENTE:

La obligación fiscal es una relación jurídica que emana necesariamente de las normas de derecho público (no privada), en la que las normas de derecho público son las que se encargan de regular la correspondiente relación jurídica.

En cambio la obligación del derecho privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional³, es decir, las obligaciones en el derecho privado pueden emanar de la voluntad de las personas o de las disposiciones jurídicas, en efecto en el derecho privado es frecuente que la ley sea una fuente secundaria de esas obligaciones.

En el derecho fiscal las obligaciones (dar, hacer, no hacer o tolerar) solo puede emanar de las disposiciones jurídicas, dictados por el poder público, en usos de atribuciones. Ya sea de carácter legislativo o administrativo; como un reglamento, un decreto delegado, o un acuerdo gubernamental.

En el derecho fiscal la ley desempeña el papel de instrumento

³ RODRIGUEZ LOBATO RAUL. Derecho Fiscal. México D.F. 1817, Pág. 102-103

fundamental en lo tocante a la configuración, brote, exigibilidad y cumplimiento de la obligación fiscal. por lo que consideramos que la obligación fiscal es una obligación *ex lege*, ya que: “ la obligación fiscal germina, se crea, se instaura por fuerza de ley; en la ley radica todo sus factores germinales “, es decir que la materia en estudio, la obligación surge por disposición expresa de la ley, y queda supeditada a ella la voluntad de los sujetos que intervienen en la relación jurídica

La ley o hecho imponible, es un supuesto normativo jurídico. la definición del hecho imponible esta formulada por el mismo Sainz de Bujanda que nos dice que es “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”⁴, con lo que nosotros lo definiríamos como “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca la germinación de una obligación fiscal concreta”, o sea que el hecho imponible es la voluntad del legislador plasmado en una ley.

Si bien es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hechos que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no emana siempre que el individuo actué, sino solo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que emanara la obligación fiscal.

NACIMIENTO:

Una obligación fiscal nace en el momento que se realiza el

⁴ Idem Pág. 105.

supuesto normativo de la legislación fiscal, o sea el acto generador. Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizar la hipótesis legal⁵.

El acto generador es una conducta que al realizar el supuesto normativo da lugar a las obligaciones fiscales. la doctrina coincide en forma absoluta en que “la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”⁶. Es decir con la realización del acto generador. Que es aquella conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligaciones fiscales.

Como ya se indicó, la obligación fiscal como obligación *ex lege*, emana por disposición de la ley. sin embargo Falcao Amílcar de Araujo citado por Luis Humberto Delgadillo dice que: “para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídica tributaria.”⁷, para efectos de la presente tesis, de la cita anterior, modificaría el término de relación jurídica tributaria por el de relación jurídica fiscal.

No nace la obligación fiscal por el hecho de estar tipificado el objeto del impuesto en la ley, sino hasta que el particular realice el acto o hecho que encaja con el objeto del impuesto y cuando lo realiza surge

⁵ Idem, Pág. 111.

⁶ DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO, Principios de Derecho Tributario, México D.F. 1996 Pág. 102.

⁷ Idem, Pág. 101.

la obligación fiscal.⁸

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. o sea que la obligación fiscal nace en el momento en que realiza las situaciones jurídicas o de hechos previstas en la ley.

En México, el momento de nacimiento de la obligación fiscal ha quedado legalmente establecido por el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, que expresa: "*las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales*"⁹, en otras palabras la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hechos previstas en las leyes fiscales.

El acto generador de la norma es un elemento importante para el nacimiento de la obligación fiscal, ya que puede existir en un momento dado la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede existir autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se realice el acto generador, es decir no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y no producirá ninguna consecuencia jurídica

En conclusión y para efectos de este tema es necesario distinguir entre el hecho imponible y el acto generador ya que muchas veces se confunde, por lo que resulta necesario, de una vez concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno fiscal, en donde el hecho

⁸ OBC, Sánchez León, Pág. 281.

⁹ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Fisco Agenda 2000, Isef, México D.F., Décimo sexta edición, Enero del 2000, tercera sección, Pág. 04.

imponible es la ley como hipótesis normativa y el acto generador la realización de dicha hipótesis.

II. OBJETO

Se llama genéricamente, objeto de la obligación, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor. en el derecho privado este objeto reviste un triple carácter debido a que la prestación puede consistir en dar, hacer o no hacer. en cambio, en el derecho fiscal, en donde se establece una relación de supra a subordinación entre el fisco como sujeto activo, y el gobernado como sujeto pasivo, además de los anteriores se identifica otro tipo de prestación que es la de tolerar o permitir. en efecto, en esta relación jurídica, el fisco se encuentra constitucionalmente facultado para realizar actos de comprobación de todas las obligaciones relacionadas con la fiscalización que se practica tanto a los sujetos pasivos como a los responsables solidarios o a los terceros vinculados en alguna forma con aquellos, para verificar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones fiscales. en este caso el objeto de la obligación fiscal queda conformada por la conducta tolerante o permisible que deben adoptar las personas a las que se somete a la inspección, ya sea de mercancías, documentos, domicilios, o cualquier otro elemento que pueda proporcionar a la autoridad fiscal la certeza de que ha cumplido con las disposiciones jurídicas que están obligadas a observar.

Otra diferencia a mencionar entre el objeto de la obligación del derecho privado y el de la obligación fiscal está en la obligación de dar y

es que mientras en la obligación fiscal, siendo de dar, solo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación de dar del derecho privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.¹⁰

Para algunos autores las obligaciones fiscales se divide en principales o primarias y accesorias o secundarias. ya que según dicen existe solo una obligación en la relación jurídico-fiscal y esta es la principal o primaria, que es la de dar, y que se identifica con el pago de las contribuciones, en tanto que las demás se denominan obligaciones accesorias o secundarias porque su objeto es adoptar una conducta positiva o negativa, o solo tolerante, desde luego no estamos de acuerdo con esta división de las obligaciones fiscales, ya que no se está hablando de una relación jurídico tributaria, sino de una relación jurídico fiscal y en esta relación no puede haber obligaciones principales y accesorias o primarias y secundarias, ya que todas las obligaciones son principales, en virtud de que todas tienen el mismo carácter o jerarquía y ninguna de ellas deben calificarse como secundarias o accesorias, por que todas deben cumplirse con el mismo interés, cuidado y atención, V.Gr., si una persona cumple con pagar una contribución, pero no lleva su contabilidad en orden, o no presenta los avisos, declaraciones o manifestaciones que exige la ley, el fisco le exigirá el cumplimiento de esas obligaciones, independientemente del pago de la contribución, e incluso se le podrá imponer alguna sanción por violar las disposiciones fiscales que señale esas exigencias.

¹⁰ Obc, Rodríguez Lobato Pág.103

Si las obligaciones de hacer, no hacer, de permitir o tolerar fueran accesorias o secundarias, no procedería ni la exigencia de su cumplimiento, ni la imposición de la sanción por haberlas infringido, ya que al quedar pagada la contribución operaría el principio de derecho que reza que: *lo accesorio sigue la suerte de lo principal*, esto quiere decir que las otras obligaciones también se extinguirían automáticamente, pero esto desde luego no sucede por la simple y sencilla razón de que esas obligaciones no son accesorias ni secundarias.

A nuestra forma de ver podríamos clasificar a las obligaciones fiscales de acuerdo a la forma de su objeto y esta puede ser en sustantivas o sustancial; y se da cuando el objeto de la obligación consiste en dar, es decir, en pagar una suma de dinero, o sea el pago de una contribución, y las otras obligaciones serían las de carácter adjetivo o formal; y surgen cuando los gobernados, para cumplir con ellas tienen el deber de realizar una prestación consistente en hacer, no hacer o inclusive tolerar o permitir ya que la obligación sustantiva sobresale, en tanto que las obligaciones adjetivas, en muchos casos solo son instrumentos de la obligación sustancial, pero aun así son tan importantes como aquellas.

En relación con este tema se afirma que el cumplimiento de una obligación sustancial presupone siempre la presencia de una obligación adjetiva, en otras palabras que una obligación sustantiva trae aparejada una adjetiva, porque según se dice que las obligaciones sustantivas son los instrumentos que permiten el perfeccionamiento de las obligaciones

adjetivas, pero esto no es totalmente cierto ya que en una relación jurídica fiscal existen muchos ejemplos de personas que tienen a su cargo solamente obligaciones formales o adjetivas, sin ser sujetos de obligaciones sustantivas, como por ejemplo las personas exentas del pago de contribuciones, V. Gr., las casas de ancianos que esta exenta de contribuciones pero que están obligados fiscalmente a llevar contabilidad, a presentar avisos, declaraciones y manifestaciones, no adoptar determinadas formas de conducta, o tolerar o permitir a las autoridades realicen actos de fiscalización.

Es conveniente hacer notar que el objeto de la obligación fiscal se presenta de manera compleja; así se tiene que el cumplimiento o pago de la obligación fiscal por lo general consiste en hacer y esencialmente consiste en dar (presentar una declaración, acompañada del pago de una suma de dinero como pago de una contribución), así también, el cumplimiento de una obligación fiscal puede ser de permitir o tolerar y hacer (aceptar una visita domiciliaria y proporcionar a los auditores los papeles, documentos y libros que integren la contabilidad del visitado), o bien, hacer y no hacer (presentar a las autoridades fiscales el plano o croquis de una fábrica o un comercio, y abstenerse de hacer modificaciones, si no es con autorización expresa del fisco).

En resumen la obligación fiscal tiene por objeto una obligación de dar (pagar una cantidad de dinero al estado como contribución al gasto público), de hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etcétera), de no hacer (no introducir al

país mercancía extranjera por la que no se acreditó su legal estancia en el territorio nacional, abstenerse de realizar alguna actividad prohibida por la ley.), y un permitir o tolerar (admitir inspecciones, visitas personales y domiciliarias o cualquier acto de fiscalización que realicen las autoridades fiscales).

III. SUJETO ACTIVO

Antes de saber quien es el sujeto activo de una relación jurídico fiscal debemos entender quien es el sujeto activo en el derecho en general.

Concretamente en el derecho en común, el sujeto activo es aquella voluntad o aquel sujeto que puede exigir el cumplimiento de una obligación a otro sujeto. comúnmente a este sujeto se le conoce por acreedor.

En lo que se refiere a nuestra materia el sujeto activo de la relación jurídico-fiscal recae por lo general en el órgano estatal, el cual esta representado por el fisco con facultades legales para recibir, y en su caso exigir aun coactivamente el pago o cumplimiento de la obligación fiscal, o sea el acreedor del contribuyente, a diferencia del derecho privado, en donde el acreedor puede ser el estado o un particular en la relación jurídico fiscal el acreedor o sujeto activo siempre es el estado.

El particular puede asumir el carácter de sujeto activo de la relación jurídico-fiscal solo en el caso de que la autoridad tenga que

devolver cantidades por conceptos de pagos indebidos hechos por el contribuyente, o cuando este adquiera el derecho de acreditamientos o compensaciones de créditos fiscales. por ejemplo: el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que: *las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.* el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala que *los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención de terceros.* en suma excepcionalmente el contribuyente puede ser sujeto activo de la relación jurídica-fiscal en los casos que la ley de la materia lo permita como ya quedó explicado anteriormente.

Constitucionalmente el sujeto activo de la relación jurídico-fiscal recae esencialmente en el Estado, "pues solamente el, como ente soberano, esta investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía".¹¹ ya sea a través de la Federación , del Estado o del Municipio o de sus órganos en forma centralizada o descentralizada (I.M.S.S., INFONAVIT, I.S.S.T.E., etc).

Además del estado pueden haber otros sujetos activos de la relación jurídico fiscal ya que no obstante de tener personalidad jurídica propia, diferente a la del estado, están subordinados al propio estado, pero que conforme a la ley tienen facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el

¹¹ Idem. Pág. 121.

procedimiento administrativo de ejecución en algunos casos por si mismo, o a través de las oficinas federales de Hacienda, estos sujetos activos son los denominados "Organismos Fiscales Autónomos" tal es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social (I.M.S.S.), cuotas del I.S.S.S.T.E., el Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) entre otros.

IV. SUJETO PASIVO

Si en el derecho en general el sujeto activo, es aquel sujeto que puede exigir el cumplimiento de una obligación a otro sujeto, el sujeto pasivo es aquella voluntad o aquel sujeto que debe cumplir con dicha obligación, es decir, el sujeto pasivo es aquella persona a la cual el sujeto activo le puede exigir el cumplimiento de una obligación y que comúnmente se le conoce como deudor.

El sujeto pasivo que, conforme a la teoría general de 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.¹²

Por consiguiente en lo que se refiere a nuestra materia el sujeto pasivo de la relación jurídica fiscal recae habitualmente en el contribuyente, entendiéndose como tal aquella persona física o moral que de conformidad con las leyes fiscales respectivas, está obligado a contribuir para los gastos públicos del lugar en que residan. la calidad de sujeto pasivo se establece por regla general a cargo de los

¹² Obc, Delgadillo Gutiérrez, Pág. 118-119.

gobernados.

En el caso de que el sujeto pasivo este constituido por una persona moral, esta quedará formalmente representada por sus directivos conforme a la escritura que le de vida legal a dicha persona moral, en el caso de las personas físicas de la relación jurídico-fiscal se da con los individuos en lo personal, sin embargo las disposiciones fiscales admiten que si el contribuyente o persona interesada es incapaz (legal y/o físicamente), será su representante legal el que actúe ante el fisco a su nombre y representación.

La Federación, podrá ser sujeto pasivo de las contribuciones y por consiguiente de una relación jurídico-fiscal solo cuando las leyes lo señalen expresamente de conformidad con el artículo 1o. del Código Fiscal Federal, así las cosas "la ley del impuesto al valor agregado (Art. 3º) dispone que la federación, los municipios y los estados deberán, en su caso pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, por los actos que realicen que no correspondan a sus funciones del derecho público."¹³

Por disposición del precepto en cita los estados extranjeros también pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídico-fiscal, esta situación podría presentarse a contrario sensu de lo que establece el precepto legal, cuando por falta de reciprocidad internacional el estado extranjero fuera considerado sujeto de obligaciones fiscales en otro

¹³ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, décimo tercera Edición, México D.F. 1985, Pág. 494.

país.

Doctrinalmente e inclusive en la práctica o vida cotidiana, existen dos tipos de sujetos pasivos, el responsable directo y el responsable indirecto; el primero es el responsable de satisfacer las prestaciones en favor del fisco en forma propia y el segundo es el responsable de pagar las contribuciones en favor de un tercero.

En tratándose de relación tributaria, al estudiar los sujetos pasivos de la obligación tributaria que de cierto modo forman parte de una obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga los impuestos, sino en ocasiones es una persona diferente, quien lo hace, el cual ve su patrimonio disminuido por el cumplimiento de dicha obligación, y se convierte en el sujeto pasivo del pago de dicho impuesto. para dejar claro esta situación es preciso señalar que se deben distinguir dos tipos de sujetos pasivos:

Los que tienen responsabilidad directa de acuerdo con las disposiciones fiscales, estos son los que realizan las situaciones jurídicas o de hecho que da lugar a que nazca la obligación fiscal, y los que, de conformidad con los preceptos legales aplicables, poseen responsabilidad solidaria los cuales son los que por disposición de la ley fiscal entran a la relación jurídica y, en consecuencia, el fisco puede indistintamente exigir el cumplimiento de la obligación al denominado sujeto pasivo, o al responsable solidario. Los primeros se mencionan en el multicitado artículo 1o. y los solidarios se fundamentan en el artículo

26 del Código Fiscal Federal.

La presencia de los responsables solidarios en la relación jurídico-fiscal es muy importante, por que por medio de ellas el fisco establece importantes formas y apoyos para controlar la obligación fiscal, por ejemplo, cuando la autoridad les asigna el carácter de responsables solidarios a los patrones que pagan sueldos gravados con contribuciones, o bien, cuando les da ese carácter de funcionarios dirigentes de las personas morales, obtiene importantes aliados y colaboradores para el control y cumplimiento de las disposiciones fiscales ya que estos van a poner especial interés en que se cumplan puntual y fielmente las obligaciones fiscales, porque son concientes de que si no lo hacen, su negligencia produce evasión de cumplimiento cabal de esas obligaciones, entonces ellos, por disposiciones de las leyes fiscales, tendrían que asumir el carácter de responsables solidarios y el fisco les exigiría que cumplieran con la obligación, independientemente de las sanciones a que podrían hacerse acreedores por su incumplimiento.

Podríamos clasificar a los sujetos pasivos, en sujetos directos y sujetos indirectos de la relación jurídico-fiscal, en los que los primeros serían aquellas personas que en forma directa están obligados por las normas fiscales a colaborar con el sujeto activo (contribuyente), mientras que los otros son los que indirectamente están obligados por la legislación fiscal, en razón de que de una u otra forma están relacionados con el contribuyente, o sea, no están directamente obligados a contribuir con las autoridades fiscales sino indirectamente

(responsable solidario y terceros), pero, esto no implica que no estén obligados o que no tengan una relación jurídica con el fisco sino por el contrario.

En suma los sujetos pasivos de la relación jurídico fiscal son: el contribuyente, el responsable solidario, y el tercero que en determinados casos tiene la obligación de permitir o tolerar determinados actos de fiscalización cuando estén vinculados en alguna forma con aquellos, como veremos mas adelante; ya sea cada uno por su parte o conjuntamente.

V. RELACION JURIDICA FISCAL

A estas relaciones jurídicas, que presentan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene derecho a exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales¹⁴

De lo anterior podemos decir que la relación jurídica fiscal es un vínculo jurídico que se da entre la autoridad facultada para exigir el pago de las contribuciones (fisco), y el particular obligado a cumplir con dichas obligaciones (contribuyente) respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia fiscal tal como se desprende de nuestra Carta Magna.

¹⁴ Idem, Pág. 453.

No hay que confundir la relación jurídico-fiscal con la obligación fiscal ya que con el concepto anteriormente mencionado nos permite identificar a la relación jurídico-fiscal y diferenciarla de la obligación fiscal, pues resulta claro que dicha relación jurídica, como vínculo entre ambos sujetos comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que la relación jurídico fiscal subsumen a la obligación fiscal.

El vínculo es la relación jurídica obligatoria y el nexo que une al sujeto activo, quien tiene el derecho de exigir en su favor la realización de la prestación, con el sujeto pasivo, que tiene el deber de realizarla, se le denomina vínculo jurídico.

Si bien es cierto que en las diferentes ramas de derecho es importante la voluntad de las personas para crear el vínculo jurídico entre ambas voluntades (sujeto activo y pasivo), en la materia fiscal ese vínculo puede existir cuando por la disposiciones jurídicas expedidas por la autoridad competente así lo determine, y el particular caiga en ese supuesto normativo, es decir que al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece.

En materia fiscal el vínculo jurídico será siempre de carácter personal, es decir, se crea entre la autoridad fiscal y el particular, para que la afirmación anterior sea válida, el hecho de que existan

contribuciones llamadas reales en la que aparentemente el vínculo jurídico se da entre la autoridad fiscal y un bien, como por ejemplo, el impuesto a la propiedad o cualquier otro gravamen de tipo patrimonial, por que aun en estos casos, la relación jurídica se da entre las personas -autoridad fiscal y el sujeto pasivo de la obligación-, y no entre la autoridad y el bien, ya que esto no es jurídicamente admisible. el hecho de que las mercancías estén sujetos al pago de contribuciones. es falsa la afirmación de que las contribuciones patrimoniales exista una relación directa entre una persona -el fisco-, y una cosa, no obstante en que el gravamen recae directamente sobre un bien y así lo afecta, en forma independiente de quien sea su propietario o poseedor, no quiere decir que se de una relación entre el fisco y el bien, ya que como dije anteriormente la relación jurídica y por consiguiente el vínculo jurídico es de carácter personal y se da entre el estado o autoridad y el particular o contribuyente.

En resumen, consideramos de falsa la postura de que una relación jurídica se de entre una persona y una cosa, puesto que las relaciones jurídicas solo se pueden dar entre personas, y no entre una persona y una cosa. Así que la relación jurídico-fiscal que es el caso que nos ocupa se establece entre personas: el fisco en uso de sus múltiples privilegios legales, y el contribuyente como sujeto obligado al pago de dichas contribuciones.

VI. EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Las obligaciones fiscales, tanto sustantivas como formales pasan

por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre en virtud de la necesidad de dar una certeza de su principio y fin.

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer, o tolerar, culmina su existencia,¹⁵ de lo que considero que, el pago, la compensación, la prescripción, la condonación, no son formas de extinción de las obligaciones fiscales, sino de un crédito fiscal o de una obligación tributaria. por lo que a continuación explicaré:

PAGO:

El pago que es la entrega de las cantidades que se adeudan representan la forma mas común de extinción de las obligaciones tributarias, las cuales pueden ser: liso y llano, en garantía, bajo protesta, provisional, definitivo, de anticipo, extemporáneo, etc., sin embargo, la naturaleza del cumplimiento de la obligación sustantiva siempre estará presente. Así cada una de las leyes de contribuciones establece diferentes formas, tiempos y lugares para hacer estos pagos.

Las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos mas antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución; y antes que aplicarse al crédito principal se aplicarán los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.

¹⁵ Obc, Delgadillo Gutiérrez, Pág. 127.

2. Recargos.
3. Multas.
4. Indemnización por devolución de cheques sin fondos.¹⁶

Pienso que el pago no es una forma de extinción de las obligaciones fiscales, ya que lo único que se extingue con esto es un crédito fiscal o una obligación tributaria y solo durante un ejercicio fiscal, y no así una obligación fiscal, ya que aun pagando un crédito fiscal o algún impuesto, permanece latente la obligación del sujeto pasivo a seguir contribuyendo al gasto público, a llevar su contabilidad, a declarar, a dar avisos, a determinar y liquidar, etc.

COMPENSACION:

Rafael de Pina define a la compensación "como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra."¹⁷

El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación dispone que "*los contribuyentes obligados a pagar mediante declaraciones podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios*".

¹⁶ Idem, Pág. 128.

¹⁷ Obc. De Pina Rafael, Pág. 172.

Para que este procedimiento se pueda efectuar, nuestro código fiscal plantea estos supuestos:

a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.

b) Que el crédito en favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, sean respecto de una misma contribución.¹⁸

De igual manera que el pago, considero que la compensación no extingue una obligación fiscal, ya que de lo que se observa en los párrafos precedentes, solo se compensa un crédito, y por lo tanto esta figura no extingue obligaciones fiscales sino simplemente un pago total o parcial de un crédito.

PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD:

Para fines de esta tesis observaremos en este apartado la figura de la prescripción junto con la de caducidad, debo aclarar que la prescripción solo es una forma de extinción del crédito fiscal "extinción por el transcurso del tiempo"¹⁹, y que la caducidad es la pérdida de las facultades de la autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales, e imponer sanciones,²⁰ y por lo tanto siento que esta figura si extingue la obligación fiscal del sujeto activo.

¹⁸ Obc, Delgadillo Gutiérrez, Pág. 129.

¹⁹ LOMELI CEREZO MARGARITA, Derecho Fiscal Represivo, primera edición, México D.F. 1979, Pág. 253.

²⁰ Obc, Delgadillo Gutiérrez, Pág. 130.

De acuerdo con el artículo 61 del Código Fiscal la caducidad opera en un término de 5 años a partir del supuesto de la obligación o de la infracción, salvo cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud al registro federal del contribuyente o no lleve contabilidad, así como respecto de ejercicio en que omita la presentación de una declaración, por lo que operará un término de 10 años, y de 3 años en los casos de responsabilidad solidaria asumida por un tercero, a partir de la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva a solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no lo manifiesta.²¹

De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, la prescripción opera en un término de 5 años.

De lo anteriormente planteado se tiene que la prescripción no extingue una obligación fiscal sino simplemente un crédito fiscal, pero la caducidad si se puede considerar una figura que extingue obligaciones fiscales.

CONDONACION:

Es otra forma de extinción de los créditos fiscales y consiste en el

²¹ Idem, Pág. 131.

acto por virtud del cual el poder público declara que no deben hacerse efectivos, parcial o totalmente los créditos en favor de la hacienda pública.²²

La condonación que muchos autores consideran otra forma de extinguir obligaciones, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda, se encuentra sujeta a una regulación especial, ya que como se dice en la Constitución nadie está exento de pagar impuestos, y que a su vez el sujeto activo como un derecho de carácter público, constituye a la vez una obligación a la que no puede renunciar el órgano encargado de su cobro; cuando menos no a su voluntad o arbitrio, puesto que solo se puede realizar cuando la ley expresamente lo autoriza.

Tratándose del pago de las contribuciones y sus accesorios en general, en el artículo 39 fracción I del Código Fiscal de la Federación se dispone que la condonación podrá ser total o parcial, y que la resolución que la establezca deberá ser de carácter general y no particular, y siempre deberá referirse algún lugar del país, a una rama de actividad, a la producción o venta de productos, o a la realización de un tipo de actividad; así como en los casos de catástrofe derivados de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Para que la compensación opere se deberán cumplir los siguientes requisitos:

²² Obc. Lomeli Cerezo. Pág. 249.

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
2. Debe ser general.
3. Procede por región o por rama de actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley.²³

El título IV, capítulo I del Código Fiscal, al tratar lo relativo a las infracciones establece la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda condone multas examinando cada caso en particular, el cual deberá ser revisado individualmente por la autoridad fiscal y solucionarlo discrecionalmente.

Por lo que de nueva cuenta considero que la condonación solo extingue una obligación de pago de un crédito fiscal y no una obligación fiscal.

De todo lo anterior desde mi muy punto de vista personal considero que las obligaciones fiscales en general solo se extinguen por las siguientes razones

- 1.- Por muerte del sujeto pasivo en caso de personas físicas.
- 2.- Por disolución o extinción del sujeto pasivo tratándose de personas morales.
- 3.- Por caducidad, ya que como se explicó anteriormente, en esta figura el sujeto activo pierde la facultad u obligaciones para realizar,

²³ Obc, Delgadillo Gutiérrez, Pág. 132.

controlar o hacer cumplir una obligación.

4.- Por cancelación, en este caso solo cuando se cancela el registro federal de contribuyentes del sujeto pasivo.

5.- Cuando el sujeto pasivo queda fuera del supuesto normativo, es decir, cuando deja de realizar el acto generador, quedando fuera del hecho imponible.

6.- Cuando la ley así lo dispone expresamente.

7.- El aviso de baja o suspensión de actividades, como lo llama el Código Fiscal, en los casos de las obligaciones de hacer y no hacer, estas pueden extinguirse cuando el gobernado que tiene la obligación de inscribirse en los registros y padrones fiscales, de llevar contabilidad y documentación comprobatoria, presenta ante la autoridad un aviso en el que manifiesta que ha dejado de realizar actos gravados por las leyes fiscales. en este caso este aviso trae como consecuencia la extinción de las obligaciones fiscales. Esta situación queda muy clara en lo dispuesto por el artículo 14 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que las personas sujetas al régimen del contribuyente están obligadas a presentar entre otros avisos, los de aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades. por su parte el artículo 21 del propio reglamento consigna que el aviso de suspensión se presentara cuando se deje de estar obligado a formular declaraciones periódicas.

8.- Imposibilidad de cumplir, en la legislación del derecho común se dice que una obligación se extingue cuando siendo ésta de dar, la cosa o el bien se pierde, o cuando existe imposibilidad de cumplir, en el caso de obligaciones de hacer. En la materia fiscal es muy factible que una obligación se extinga por la imposibilidad de hacerla cumplir cuando el gobernado desaparezca jurídicamente. o no tenga bienes con los cuales responda.

CAPITULO II.

ACTOS DE CONTROL DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

I. NOCIONES GENERALES

Los actos de control, considero, son el procedimiento a través del cual se persigue el objeto de hacer que el sujeto pasivo esté atento y cumpla con sus obligaciones.

Podríamos definir a los actos de control de las obligaciones fiscales, como las acciones llevadas a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de los cuales se verifica si los sujetos pasivos de la relación jurídico fiscal han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes y en su caso hacerlas cumplir.

Los medios necesarios para ejercer diversas acciones que abarque todas y cada una de las fases en que se presenta el incumplimiento tributario son:

a) En primer término, buscar que todos los contribuyentes estén bajo control, es decir, que todos los obligados a registrarse como tales, lo hagan. ampliando así el universo de contribuyentes.

b) Contar con adecuado control de los contribuyentes que han presentado a tiempo y en forma sus declaraciones y aquellos otros que no lo han hecho, identificándolos y posteriormente emitiendo requerimientos y liquidaciones provisionales de impuestos.

c) Buscar que las declaraciones que se presenten contengan información fidedigna y veraz;

d) Recuperar los adeudos de los contribuyentes que habiendo declarado correctamente no han cubierto el impuesto en forma correcta.¹

En lo tocante a las formas de control, expone Jorge I. Aguilar citado por Sergio Francisco De La Garza, que "pueden, en términos generales, circunscribirse a dos grandes ramas: preventivas y represivas. Las primeras tienden a evitar que el impuesto se evada, suprimiendo las posibilidades de que exista comercio o industria clandestinos y evitando la posible defraudación. Las represivas tienen por objeto sancionar a quienes no obstante las medidas preventivas lleguen a evadir impuestos".²

El procedimiento puede iniciarse por la presentación de manifestaciones, avisos, etcétera a que obligan las diversas leyes fiscales; o por la determinación del tributo, ya sea a cargo del contribuyente o de la autoridad; o por la formulación de algunas

¹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, décima tercera Edición, México D.F. 1985. Pág. 720.

² Idem, Pág. 720.

instancias del particular; o bien por el ejercicio de parte de la autoridad, de las facultades de comprobación.³

Es común que las diversas leyes fiscales, a fin de controlar debidamente las obligaciones fiscales, establezcan obligaciones formales consistentes en la realización de trámites obligatorios a cargo de los particulares, como su inscripción en el padrón de contribuyentes, ya sea federal, estatal o municipal, como ya se explicó en el capítulo anterior de la presente tesis, obligaciones que deben cumplirse dentro de los plazos que al efecto se señalen y cuya omisión constituye una infracción sancionada por dichos ordenamientos fiscales.

La revisión de los registros de causantes bajo la jurisdicción de las oficinas federales de hacienda y las visitas domiciliarias o cualquier acto de control o fiscalización para verificar los datos de la inscripción del contribuyente debe de hacerse por conducto de los inspectores o sus auxiliares.

II. INSPECCION FISCAL O FISCALIZACION.

Las disposiciones jurídicas mediante las cuales se imponen obligaciones fiscales a los particulares, "están estructuradas de tal forma que resulta que son los propios gobernados los que tienen que cumplir con todos los aspectos relacionados con la preparación y, en su caso, determinación, liquidación y pago o cumplimiento de las

³ RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL. Derecho Fiscal, México D.F. 1817, Pág. 185.

obligaciones. Las autoridades fiscales se reservan en estos casos el derecho de ejercer sobre los obligados diferentes tipos de actos de control y revisión, con el fin de verificar el grado de cumplimiento de esas obligaciones. la serie de actos establecidos para ese control reciben el nombre de actos de inspección fiscal o actos de fiscalización".⁴

Los actos de inspección fiscal se centran de manera fundamental en acciones realizadas por los órganos legalmente autorizados para verificar sobre los particulares el grado de cumplimiento de sus obligaciones, en lo que respecta a su inscripción en los registros y padrones fiscales, a revisar la contabilidad que deben llevar esas personas, así como constatar el grado de cumplimiento de la obligación, de recabar y expedir comprobantes, verificar la presentación de avisos, manifestaciones y declaraciones, y fiscalizar el pago de importe de las contribuciones determinadas y liquidadas por ellos mismos. En este aspecto las autoridades están facultadas para revisar los dictámenes de estados financieros que para efectos fiscales formulen los profesionales autorizados (contadores) y para hacer avalúos de bienes, verificar toda clase de mercancías en tránsito, y practicar revisiones a terceros que mantengan relaciones de negocios con los sujetos directamente obligados. Estos actos de inspección de documentos, bienes y actos relacionados con la materia fiscal podrán ser realizados en mercancías en tránsito cuando existan facultades para ello, o bien, podrán realizarse en el domicilio de la autoridad o en el de los sujetos

⁴ MABARAK CERECEDO DORICELA. Derecho Financiero Público, México D.F. Julio de 1997. Pág. 169.

obligados.

De lo anterior defino el concepto de inspección fiscal o fiscalización como la acción o conjunto de acciones que realizan los órganos competentes o sus auxiliares, para verificar si los sujetos pasivos, dieron cabal cumplimiento a las obligaciones impuestas por las disposiciones fiscales aplicables.

Otra característica de la función fiscalizadora es que no persigue fines específicos por sí mismas, sino que su función primordial es en primer término la de verificar con acciones concretas el grado de cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, descubrir en forma detallada las causas de incumplimiento, así como la medida, el tiempo, el lugar y las circunstancias que ocurrió con el fin de que la autoridad las tome en cuenta al momento de emitir una resolución con la que se afecten los intereses del sujeto pasivo fiscalizado.

El procedimiento de inspección o fiscalizador requiere para su eficacia plena estar cimentado sobre bases bien estructuradas, de tal forma que en todo momento se puedan adaptar a las circunstancias y condiciones especiales que presenta cada caso y cada sujeto fiscalizado. Es aconsejable que la función fiscalizadora o inspectiva no deba estar integrada por sistema y procedimientos monolíticos y pesados que dificulten adaptación de sistema a cada caso concreto.

La función fiscalizadora nunca debe ser tan amplia y ambiciosa como para querer pretender verificar el grado de cumplimiento de las

obligaciones de cada uno de los sujetos con obligaciones fiscales. Un procedimiento fiscalizador de este tipo, por su enorme costo económico y las significativas dificultades de carácter tanto técnico como legal y/o administrativo que puede presentar, no creo que encuentre aplicación en algún sistema fiscal de algún país del mundo. El grado de intensidad, la variación de procedimientos y la cantidad de actos de fiscalización considero deben estar en proporción directa con los niveles de cumplimiento que tenga registrados un sistema fiscal determinado. La técnica fiscal aconseja que las actuaciones de inspección o fiscalización oscilen entre un 2 y un 3% anual de la cantidad total de los sujetos pasivos de obligaciones fiscales, cuando un sistema contributivo en elevación registrada no sea de consideración. En cambio, en los sistemas fiscales en los que los índices de evasión sean elevados, es aconsejable elevar los índices de revisión o fiscalización a un porcentaje del 8 o 10% anual.

Por lo que se refiere a la fiscalización, que es una función de la administración contributiva y que tiene la característica de ser eminentemente activa, persigue en forma inmediata, la creación de una sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y busca en forma mediata alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales del sujeto pasivo.

Rogelio Martínez Vera citado por Sergio Francisco de la Garza escribe que: "La fiscalización o inspección de tributos se podría

conceptuar de la siguiente manera: es la acción llevada a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares por medio de la cual se verifica si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal, han cumplido con las obligaciones que imponen las normas legales correspondientes”.⁵

Se debe reflexionar que el objeto de la fiscalización y levantamiento de las actas de la misma no es la recaudación de contribuciones, sino mas bien, que mediante la presencia de los fiscalizadores y el temor de las sanciones fiscales se contribuya a alentar en los gobernados el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales. Por estas razones el aparato fiscalizador puede estar tan adelante de los sistemas o ideas evasoras de los contribuyentes, como lo permitan los recursos económicos, técnicos y humanos del estado.

“Para conseguir una plena y eficaz acción de inspección estimo que es importante examinar la necesidad de implementar un programa fiscalizador que persiga un solo propósito: hacer que los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales, así como los terceros con ellos relacionados, cumplan, ya en forma voluntaria, o ya de manera compulsiva, con las obligaciones que les impone las disposiciones fiscales. Este programa de fiscalización, podría denominarse inspección integral, el cual se conformaría con las partes fundamentales siguientes:

- 1.- Recopilación, el cual sería el análisis e interpretación de los

⁵ Obc, De la Garza Sergio, Pág. 719.

preceptos jurídicos que regula la actividad inspectiva del fisco.

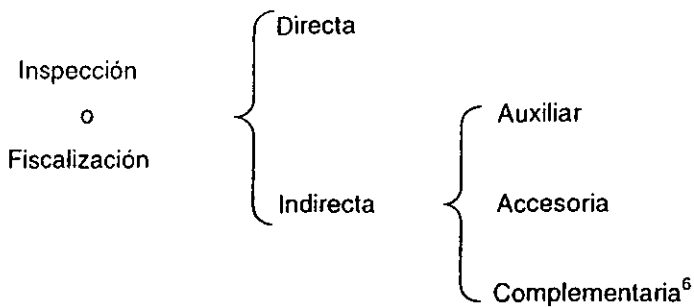
2.- Inventario y clasificación de los recursos tanto humanos, como técnicos y materiales con que cuenta el aparato fiscalizador.

3.- Instrumentación de programas intensivos y de mediano y largo plazo para la captación y actualización del personal encargado, tanto directa, como indirectamente, de la función fiscalizadora, con objetivos definidos con claridad y prácticos y útiles para el fin que se persigue.

4.- Implementar programas realistas de fiscalización que permitan la obtención de resultados tanto directos, que son los de descubrir a los sujetos evasores, como indirectos, que son los de alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. y finalmente

5.- Realizar una permanente evaluación de los resultados obtenidos por el aparato fiscalizador con el fin de conocer los grados de eficiencia y eficacia tanto del personal de inspección, como de los métodos, sistemas y procedimientos implantados.

La actividad de inspección del fisco puede dividirse de la siguiente manera:



La fiscalización directa se puede definir como el conjunto de actos de las autoridades hacendarías competentes en los que existe relación interpersonal con los sujetos inspeccionados, ya sea en las oficinas de la autoridad, en el domicilio de los sujetos fiscalizados. O en tránsito en su caso, de acuerdo a las disposiciones fiscales aplicables.

La fiscalización indirecta, es la actividad realizada por las autoridades administrativas y judiciales por los responsables solidarios y aun por terceros, mediante acciones establecidas en las diferentes disposiciones jurídicas, y con la exigencia de determinadas acciones, inclusive de tipo interpersonal, con la que se garantiza el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Este tipo de fiscalización tiende a tener una amplia cobertura y se puede reclasificar de la siguiente manera:

1.- Fiscalización auxiliar.- Es aquella en la que el fisco recurre a fedatarios públicos, a diversas autoridades administrativas o judiciales, a los responsables solidarios, contadores públicos con facultades para

⁶ Obc, Mabarak Cerecedo, Pág. 174.

dictaminar estados financieros y aun a terceros, para que cuando ellos intervengan o participen en algún acto generador de obligaciones fiscales, no lo celebren o realicen, o en su caso, no lo autoricen, si no dan cumplimiento a las obligaciones fiscales impuestas por los conceptos aplicables, por ejemplo los dictámenes de estados financieros para efectos fiscales que se explicará mas adelante.

2.- Fiscalización accesoria.- Esta se presenta en todos los casos en los que la autoridad realiza tareas o actividades que tiene como objetivo alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Este tipo de fiscalización generalmente es muy sutil, es decir, como no está dotada de elementos significativos de presión fiscal directa e inmediata, los sujetos no se sienten tan presionados para cumplir con sus obligaciones fiscales, pero si, y en prevención de mayores consecuencias, adquieren la convicción de que es mejor cumplirlas por su propia voluntad. Como por ejemplo las campañas concientizadoras, campañas de asistencia al contribuyente y visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

3.- Fiscalización complementaria.- En este rubro se ubican las actividades de las autoridades fiscales, mediante las cuales publican estadísticas en regiones o por ramos del comportamiento de obligación fiscal, de las áreas o lugares en donde la recaudación fiscal a resentido un descenso. También se da este tipo de fiscalización cuando el fisco publica los nombres de las personas que han sido denunciadas por la Comisión de Delitos Fiscales, o que han sido sancionadas por la Comisión de Infracciones Fiscales, por lo regular los nombres de estas

personas resultan ser gente famosa (artistas o deportistas famosos). En estos casos los grupos de contribuyentes incluidos o afectados por esas estadísticas por lo general proceden a corregir su situación fiscal, cuando esta no es la adecuada, sin necesidad de que el fisco actúe directamente con sus órganos fiscalizadores, o bien, ante la evidencia de esas informaciones, prefiere corregir de manera espontánea su situación fiscal.

Otro ejemplo en este rubro de fiscalización son los comerciales o eslogan que saca la S.H.C.P. por la televisión, para poner atentos a los contribuyentes en el momento que hay que pagar los impuestos, es necesario hacer conciencia a estas personas para que contribuyan pagando sus impuestos, ya que dichas contribuciones son para el gasto publico, de no contribuir con el estado, este no puede hacer nada para mejorar al país.

Podemos decir, que la fiscalización reviste dos modalidades:

1.- La de inspección, que busca comprobar el cumplimiento de una obligación en particular.

2.- Las de auditoría, que busca la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones fiscales y que por ello tienen una duración superior.⁷

⁷ Obc, De la Garza Sergio, Pág. 719.

III. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS DE INSPECCIÓN.

Las autoridades fiscales competentes a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, o sea los sujetos pasivos de la obligación fiscal, han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales. Para ese fin las autoridades tienen las facultades de inspección o fiscalización siguientes:

1. REVISIÓN DE DECLARACIÓN. esta revisión es una facultad fundamental de las autoridades correspondientes. La declaración fiscal se puede definir como el acto mediante el cual el gobernado cumple con las obligaciones que le imponen las disposiciones fiscales: la declaración presenta dos aspectos: *el sustancial*, con la que el sujeto cumple con su obligación de pago de las contribuciones, cuando esta obligación exista legalmente y sea exigible al momento mismo de la presentación del documento; y *el aspecto formal*, que consiste en la manifestación a la autoridad en ese mismo documento sobre el como, por que, cuando y donde del cumplimiento de la obligación.

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le corresponde pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la

aplicación de la tarifa, etc.,⁸ es decir, revisar las declaraciones, solicitudes o avisos presentados y corregir los errores aritméticos que estas puedan presentar, en otras palabras, las autoridades realizarán actos de revisión y comprobación de los datos numéricos que contienen las declaraciones, solicitudes o avisos y efectuarán las correcciones numéricas que requieran, con las consecuencias y las disposiciones legales las cuales previenen para las personas que omiten el pago de determinadas contribuciones, en el caso de que se descubra una evasión mediante este procedimiento.

El precepto legal que específicamente regula esta atribución, es la fracción I del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la cual otorga las facultades de la autoridad a una rectificación de errores aritméticos, omisiones u otros errores, por consiguiente, cuando con los datos que asentó o dejó de anotar el declarante se afecten los intereses fiscales, la autoridad le advierte tal circunstancia, y le obliga a efectuar las rectificaciones necesarias además de imponer las sanciones que correspondan, las cuales pueden consistir en una multa como se prevé en el artículo 78 del Código Fiscal de la Federación, pero solo en caso de incumplir con la advertencia.

Esta inspección busca comprobar la fidelidad de la información contenida en las declaraciones. en este aspecto se debe tomar en cuenta los siguientes tipos de revisión:

- a. La revisión de corrección aritmética, que se aplica a todas las

⁸ Obc, Rodríguez Lobato. Pág. 188.

declaraciones mediante procesos electrónicos.

b. La revisión "legal" que se comprueba el cumplimiento formal de requisitos en las declaraciones.

c. Las que tiene por objeto comprobar la veracidad de la información contenida, que es la verdadera fiscalización.

d. La revisión del dictamen del Contador Público.⁹ de los cuales hablaremos mas adelante.

2. REVISION DE ESCRITORIO. El artículo 42, fracción II del Código Fiscal de la Federación establece otra facultad de fiscalización que consiste en que las autoridades fiscales pueden requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados, para que exhiban en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como para que proporcionen los datos, otros documentos e informes que se les requieran. lo anterior se entiende que acontece fuera de una visita domiciliaria.¹⁰

Estos actos de fiscalización consisten en que se requiere a las personas para que exhiban en el domicilio de las autoridades, su contabilidad, los documentos, correspondencia o informes, y para que proporcionen los datos necesarios para verificar el adecuado

⁹ Obc, De la Garza. Pág. 723.

¹⁰ Idem, Pág.731.

cumplimiento de las obligaciones que les impongan las disposiciones fiscales . Este requerimiento de la autoridad deberá satisfacer los mandamientos tanto del artículo 16 Constitucional, como de los preceptos legales aplicables, en este caso por lo dispuesto en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

En cuanto al plazo que pueden establecer las autoridades para que el afectado cumpla con el requerimiento, generalmente se establece un lapso de 20 días que se podría ampliar a solicitud del interesado, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de obtener.(Art. 48-VI C.F.F)

Los actos de fiscalización denominados revisiones de escritorio presentan para las autoridades la siguientes ventajas:

a) Este tipo de revisiones son ágiles y permiten la fiscalización de un número muy amplio de gobernados.

b) El fisco puede utilizar los datos contenidos en sus expedientes y hacer la comprobación con los documentos e informes que les aporten los sujetos requeridos.

c) La autoridad puede realizar con mayor calma y tranquilidad esas revisiones y, consecuentemente, utilizar todas las variantes que aconsejen los procedimientos de fiscalización, y efectuar todo tipo de comprobaciones que permitan llegar con certeza a la verificación de los hechos relacionados con el grado de cumplimiento de las obligaciones

fiscales.

d) El costo de cada una de estas revisiones es menor que el que representa la presencia personal del inspector en una visita domiciliaria.

e) Al existir muy poco contacto entre los fiscalizadores y los gobernados existen menores posibilidades de corrupción administrativa.

De la misma manera las revisiones de escritorio presentan para el gobernado las siguientes ventajas:

a) Existen menores molestias para el sujeto fiscalizado, ya que las actividades de inspección se realizan en las oficinas de la autoridad y con auxilio de los expedientes de los propios archivos.

b) No existe entorpecimiento en las actividades del gobernado, en virtud de que la ausencia de los fiscalizadores evita la inhibición del sujeto fiscalizado y, en consecuencia, este puede continuar con sus actividades normales.

Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido y

entrañen cumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario. (art. 48-IV del C.F.F.).

El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquel en el que se le notifico el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de mas de un ejercicio revisado o fracción de este se ampliará el plazo por quince días mas, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días. (Art. 48-VI del C.F.F.).

Se tendrá por consentido los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación probatoria que lo desvirtué. (Art. 48 párrafo 2o. fracción VI del C.F.F.).

Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtué los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones u obligaciones omitidas, la cual se notificará al sujeto pasivo.¹¹

De acuerdo con el artículo 46-a el plazo en que las autoridades

¹¹ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Fisco Agenda 2000, ISEF, México D.F., décimo sexta edición, Enero del 2000, tercera sección, Pág. 68, 69 y 70.

fiscales deben concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúen en las oficinas de las propias autoridades, es de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

El artículo 51 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales que al ejercer la facultad de comprobación a que se refiere el artículo 48 conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, se determinarán en forma circunstanciada las contribuciones omitidas mediante resolución.

De acuerdo con el artículo 44 bis del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales cancelarán de plano los requerimientos que hayan formulado a los contribuyentes o retenedores exigiendo la presentación de avisos o de declaraciones para el pago de contribuciones presuntamente omitidas, así como las multas que se hubiesen impuesto con motivo de dichas supuestas omisiones, cuando los interesados exhiban los documentos que acredite que el aviso o la declaración fueron presentados.

3. REVISIÓN DE DICTAMEN FINANCIERO. Como ya se expresó en este mismo capítulo, la emisión de un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, formulado por un Contador Público independiente, debidamente registrado ante las autoridades fiscales, constituye una forma indirecta y auxiliar de fiscalización. El acto

siguiente que consiste en la revisión de ese dictamen por parte de las autoridades correspondientes, constituye una forma de revisión fiscal directa que efectúa el fisco en uso de sus facultades legales. Se estará realizando un acto indirecto y auxiliar de fiscalización cuando el Contador Público registrado ejerce los procedimientos de auditoría para verificar las operaciones del contribuyente que se está dictaminando, y para comprobar si este acató puntual y eficazmente las disposiciones fiscales en cada uno de los actos o hechos regulados por estas disposiciones.

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales lo podemos definir como el documento técnico elaborado y suscrito por un Contador Público registrado, mediante el cual se informa de la situación fiscal y contable de un contribuyente determinado en el que se expresa al mismo tiempo la opinión del contador sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de este contribuyente.

Este dictamen de estados financieros tendrá presunción de validez de acuerdo con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación cuando esté elaborado de acuerdo con las siguientes normas legales:

a) Que sea emitido por un Contador Público registrado ante la autoridad fiscal competente.

b) Que la formulación del dictamen se ajuste estrictamente a las disposiciones contenidas en los aspectos legales y reglamentarios aplicables.

c) Que el trabajo desempeñado, la información ahí contenida y el dictamen se ajusten a las normas de auditoría que regulen la capacidad, independencia de criterios e imparcialidad profesional del Contador Público.

d) Que conjuntamente con su dictamen el Contador Público emita un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que deberán consignarse todos y cada uno de los datos que exijan las disposiciones fiscales que regulen esta actividad.

La utilización del dictamen fiscal es obligatorio para determinadas personas, y que están enlistadas en el artículo 32-a del Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes que deban, conforme a la ley, dictaminar sus estados financieros, o deseen acogerse a este sistema, deberán presentar un aviso a las autoridades fiscales competentes dentro del plazo de tres meses siguientes a la fecha de terminación o cierre de su ejercicio fiscal, si se trata de personas morales, y de cuatro meses, si se trata de personas físicas. Este aviso deberá estar suscrito tanto por el contribuyente, como por el Contador Público que se vaya a hacer cargo de la emisión del dictamen.¹²

El dictamen fiscal de referencia, así como el de documentos anexos que exigen las disposiciones fiscales será presentado por el

¹² Obc. Mabarak Cerecedo. Pág. 184

contribuyente dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal. existe la posibilidad de que este plazo se amplié hasta por un mes mas, siempre que existan situaciones de un caso fortuito o una fuerza mayor que obliguen al contribuyente a solicitar esta prórroga.¹³

* El dictamen que se presente sin la debida documentación que deba integrarlo, o fuera del plazo legal, se considerará como no presentado para todos los efectos legales, salvo que la autoridad considere que existen razones para admitir un dictamen fuera del plazo legal. en tal caso se comunicará con anticipación, tanto como al contribuyente como al Contador Público de que se trate.

El material técnico y fiscal que integra a este sistema auxiliar de fiscalización es el siguiente:

- a) El correspondiente dictamen de estados financieros.
- b) Los estados financieros básicos a que hagan referencia las disposiciones fiscales aplicables.
- c) Un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente emitido por el propio Contador Público que esté dictaminado.
- d) Los anexos a los estados financieros, que dispongan las

¹³ Idem, Pág. 184.

respectivas disposiciones fiscales.

Una vez que se presenta el dictamen fiscal las autoridades inician su tarea de revisión, comenzando por inspeccionar tanto la carta que contiene la opinión o dictamen del contador como cada uno de los documentos que lo integran. La profundidad o generalidad de la revisión depende de múltiples factores, de entre los que destacan, desde luego, el contenido técnico y profesional del dictamen, el tipo de contribuyente de que se trate, el prestigio del contador que este dictaminado, y los resultados que arroje la revisión efectuada sobre los documentos anexos al dictamen fiscal. Cuando surjan dudas respecto a los datos que contiene tanto el dictamen fiscal como sus anexos, de acuerdo a lo que establece el artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación las autoridades están facultadas para requerir del Contador Público que realizó el dictamen, los informes y documentos previstos en este precepto en cita.

La autoridad fiscal encargada de revisar el dictamen también podrá solicitar directamente al contribuyente la información y documentación que se relacione con el cumplimiento de las obligaciones surgidas durante el ejercicio dictaminado, así como sus libros, registros generales y especiales y demás elementos de la contabilidad, cuando se trate de documentos que el Contador Público no haya proporcionado.

También podrá la autoridad solicitar a terceros relacionados con el contribuyente, que proporcione los documentos e informes necesarios para verificar la certeza de los datos contenidos en el

dictamen y en los documentos anexos.

Por ultimo, la autoridad podrá en relación directa con los datos que contiene el dictamen fiscal, practicar al contribuyente una visita domiciliaria con el fin de practicar una revisión a base de pruebas selectivas, procedimiento con el, que como su nombre lo indica, se elegirán al azar determinadas operaciones o periodos cortos de cumplimiento de obligaciones fiscales. Si esas pruebas selectivas pusieran en duda la veracidad del dictamen, la autoridad procederá a rechazarlo y podrá comenzar a ejercer cualquiera de sus facultades directas de comprobación de obligaciones sobre el contribuyente. Es importante señalar que en relación con el rechazo de un dictamen fiscal la autoridad está obligada a emitir una resolución por escrito, debidamente fundada y motivada y que reúna todos los demás requisitos de forma y fondo, en virtud de que con ella se van a afectar en forma grave los intereses del contribuyente dictaminado, y los del Contador Público que emitió el dictamen fiscal.

Los gremios de la Contaduría Pública han buscado de muchas formas que el dictamen fiscal se considere investido de fe pública o al menos de crédito, como lo estuvo al inicio de su vigencia, con el fin de que cuando se dictamine a un contribuyente ya no se le practique, por ese ejercicio, ningún otro acto de fiscalización.

La revisión de los estados financieros, o mejor dicho del dictamen sobre los estados financieros del contribuyente, se refiere a la posibilidad que este tiene, de someter sus estados financieros a la revisión de un Contador Público particular para que este formule un

dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes. Los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando el Contador Público esté registrado en la S.H.C.P. y el dictamen se formule de acuerdo a la disposición del reglamento.

De acuerdo a lo previsto por la legislación mexicana, el artículo 42 en su fracción IV, establece la facultad de la autoridad fiscal para: "revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por el Contador Público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales."

4.- INFORMES Y DATOS DE SERVIDORES PUBLICOS Y FEDATARIOS. De acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables, tanto los servidores públicos, como las personas dotadas de fe pública, como es el caso de los Notarios y de los Corredores Públicos, que con motivo de sus funciones participen o tengan conocimiento de actos o hechos gravados con contribuciones, pueden tener, en primer lugar, la obligación de recaudar o retener y enterar las contribuciones que se causen por los hechos o actos ante ellos realizado, o de los que puedan tener conocimiento. En segundo lugar, y en defecto de la obligación antes mencionada, tiene el deber de dar aviso al fisco de las omisiones o situaciones dudosas relacionadas con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Existen en las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y en la Ley del impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, diferentes casos en que los fedatarios públicos tienen la obligación de recaudar las contribuciones que generen los actos o hechos gravados por la ley correspondiente que los contribuyentes realicen mediante su intervención. Inclusive, las disposiciones del Código Fiscal de la Federación señalan a estos fedatarios como responsables solidarios de las contribuciones.

De igual forma los Servidores Públicos, tanto de la Federación, como de las Entidades Federativas o Municipios que con motivo de sus funciones tengan conocimiento de un incumplimiento de obligaciones fiscales, tienen el deber de informar de esa situación a las autoridades correspondientes.

Los únicos servidores públicos que están exentos de esa obligaciones son los que de conformidad con la ley tengan que guardar reserva sobre las informaciones de que tengan conocimiento, como sucede, por ejemplo con los empleados y funcionarios que realizan funciones censales o llevan el registro y control de datos estadísticos, o bien aquellos que, aunque perteneciendo al fisco, realicen tareas de asistencia al contribuyente, conforme a las disposiciones fiscales (Artículo 72 del Código Fiscal de la Federación).

Este procedimiento de comprobación indirecta es muy útil para las autoridades, porque de esta manera tanto los servidores públicos como los fedatarios se transforman en importantes auxiliares del fisco

para controlar la evasión fiscal.

En relación con los servidores públicos la obligación de colaborar con el fisco es tan importante, que en caso de incumplimiento podrían hacerse acreedores a la imposición de sanciones fiscales, o a incurrir en actos de responsabilidad oficial, previstos y sancionados por la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Este punto o acto de fiscalización esta fundamentado en el artículo 42, fracción VII, del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que es facultad de la autoridad fiscal "recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios , los informes y datos que posean con motivo de sus funciones." De acuerdo con el artículo 4° del Reglamento del Código Fiscal alguna de las autoridades que se le puede pedir informes y datos sobre alguna obligación fiscal o acto de fiscalización son: las instituciones de crédito, la comisión de valuados de bienes nacionales, los corredores públicos y las mismas autoridades fiscales.

5. PRACTICA DE COMPULSA A TERCEROS. Los actos de revisión a terceros que pueden practicar las autoridades competentes, y a los cuales en el lenguaje ordinario se les llaman compulsas, son actos de fiscalización que realizan las autoridades para verificar si en torno a un contribuyente en particular, los datos que arrojen los terceros compulsados, coinciden con los que el contribuyente asentó en su contabilidad o declaró, para efectos fiscales. este acto de fiscalización se puede efectuar mediante los siguientes sistemas:

1.- Mediante informes y datos que las autoridades requieren de manera expresa de los terceros, para que los envíen a su domicilio.

2.- Por medio de las visitas domiciliarias que se practiquen a los terceros, en la que la autoridad competente va a tomar directamente de su contabilidad la información que requiere.

Las compulsas presenta las siguientes características:

a. Son formas indirectas de investigación del grado de cumplimiento de obligaciones fiscales, por parte de un determinado sujeto pasivo.

b. Los datos obtenidos con esos procedimientos de fiscalización, tiene un determinado valor probatorio para el fisco, ya que pueden conducir a la determinación de obligaciones fiscales omitidas de un determinado sujeto pasivo.

c. La información obtenida de los terceros debe ser comparada por la autoridad con otros medios de prueba, para que de ellas se desprenda una infracción fiscal por incumplimiento de obligaciones. Es decir, este procedimiento de investigación debe estar correlacionado con la contabilidad del sujeto pasivo de la obligación, así como con otros documentos, libros, registros, declaraciones, u operaciones del contribuyente, a fin de que los datos proporcionados por terceros tengan un soporte adecuado para operar como elementos sustanciales

de incumplimiento de obligaciones.

d. Las disposiciones fiscales exigen que las autoridades den a conocer al sujeto compulsado, de manera circunstanciada, esto es, en forma razonada y muy explicativa, el resultado de la investigación practicada cuando este vaya a servir como elemento determinante o auxiliar de una evasión de obligaciones.

e. Durante todo el procedimiento que se sigue para desahogar una compulsas, en ningún momento se requiere o admite la presencia del sujeto compulsado, puesto que como ya se expresó, este es un medio indirecto de comprobación de obligaciones fiscales que puede efectuar la autoridad.

f. En relación con la compulsas que se puede hacer a las cuentas bancarias de un sujeto pasivo, es importante señalar que la ley que protege el famoso secreto bancario no opera, entre otros casos, cuando se trata de comprobación de obligaciones fiscales, en los que se puede requerir mediante un procedimiento que se marca la ley de la materia, que las instituciones de crédito proporcionen a la autoridad fiscalizadora la información que necesite para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de un sujeto determinado (Art. 117 de la Ley de Instituciones de Crédito).

Este punto se encuentra reglamentado en el artículo 42, fracción II y III de Código Fiscal de la Federación el cual establece la facultad de la autoridad fiscal para:

“II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías”.

El plazo para que las autoridades concluyan una visita domiciliaria o la revisión de contabilidad a los terceros es de seis meses como máximo contados a partir de que se notifique a los contribuyentes o terceros el inicio de las facultades de comprobación.

De acuerdo al artículo 55, fracción III, del reglamento del Código Fiscal de la Federación que establece que los datos que pueden requerir la autoridad fiscal a terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios es, la información y documentos que consideren necesarios para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

CAPITULO III.

VISITA DOMICILIARIA.

Otra forma de Fiscalización o de inspección fiscal es la visita domiciliaria, que por sus condiciones y por ser un acto de molestia para el sujeto pasivo por realizarse en el domicilio de este, me decidí estudiarlo en un capítulo por separado, a pesar de ser parte de algunas de las formas de control de obligaciones fiscales.

1.- NOCIONES GENERALES

Una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42, fracciones III y V del Código Fiscal de la Federación, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y llevar un control de las mismas, es la de practicar visitas en el domicilio fiscal o dependencias de los sujetos pasivos de la obligación fiscal, para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales.

En el sistema legal mexicano la base fundamental de una visita domiciliaria se encuentra previsto en el 1er y penúltimo párrafo del artículo 16 Constitucional de acuerdo a la orden de cateo; en leyes secundarias, como el Código Fiscal de la Federación, en los artículos

42 fracciones III y V al 47 y 49 de dicho ordenamiento, con apego a lo dispuesto por el artículo 16 de la Carta Magna, que se detalla la forma y el procedimiento relacionada con la práctica de una visita domiciliaria para efectos fiscales.

La visita domiciliaria es un medio de fiscalización complejo y por ser un acto de molestia para el sujeto pasivo en su domicilio, papeles y posesiones, dentro de "este procedimiento se regula desde la expedición y notificación de la orden de visita, hasta la elaboración del acta final"¹, con la elaboración de actas complementarias, cuando conforme a la ley proceda su levantamiento.

Indudablemente, la forma mas enérgica y representativa de todos los actos de fiscalización lo constituye la visita domiciliaria que, conforme a las disposiciones legales aplicables, pueden practicar las autoridades competentes a los contribuyentes, responsables solidarios y a un a los terceros, es decir, a los sujetos pasivos, para comprobar que se han acatado como se debe las obligaciones fiscales.

Escribe Roberto Álvarez A., que "siendo la visita domiciliaria el mejor medio de fiscalización de que disponemos, su utilización, en función de que nuestros recursos materiales y humanos son relativamente limitados en relación al universo de contribuyentes, debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos, si el objeto mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de

¹ MABARAK CERECEDO DORICELA, Derecho Financiero Público, México D.F. Julio de 1997, Pág. 191.

este instrumento deben prevalecer criterios que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificador que debe surtir una visita domiciliaria, hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas de un mismo giro y las que están relacionadas en calidad de proveedor y cliente, principalmente".²

Los artículos 12 y 13 del Código Fiscal de la Federación establece los cómputos de los plazos, días y horas hábiles para la practica de una visita domiciliaria, las cuales son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. tratándose de la verificación de bienes y mercancías en transporte, se consideraran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades para la práctica de visitas domiciliarias, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles, como por ejemplo alguna discoteca o cantina las cuales laboran durante la noche, es decir, fuera de horas hábiles.

Cuando las autoridades fiscales habiliten los días y horas inhábiles. Deberán de comunicarle a los particulares que van hacer sujetos de fiscalización y no alterará el cálculo del plazo.

² DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, décimo tercera edición, México D.F. 1985. Pág. 723.

Cuando los plazos se fijan por mes o por año, se entenderá que el primer caso concluye el mismo día del mes calendario posterior a aquel en que se inició y el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquel en que se inició.

2.- EMISION DE LA ORDEN DE UNA VISITA DOMICILIARIA.

Independientemente de los requisitos generales que debe contener todo acto o resolución de autoridad, como se expresa en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación cuando se trate de una visita domiciliaria también se debe de cumplir con los requisitos que establece el artículo 43 del Código Fiscal de la Federación los cuales son:

I. *El lugar o lugares en donde debe efectuarse la visita.* la autoridad competente deberá expresar en la orden escrita, con claridad y precisión, los espacios físicos, tanto en lo que se refiere al domicilio en donde está ubicado el lugar, como cual o cuales de los lugares de ese domicilio quedaran comprendidos para que se realice la diligencia de fiscalización (oficinas, bodegas, fábricas, lugares de almacenamiento, de empaque, de preparación para el transporte, etc.). En consecuencia, si la diligencia se practicara en un lugar no autorizado en la orden, esa actuación podría llegar a considerarse nula, al momento en que el visitado hiciera uso de sus medios de defensa legal.

II. *El nombre de la persona o personas que vaya a fungir como visitadores fiscales para el desahogo de la diligencia.* En virtud de que en muy diversas ocasiones las personas a que se autoriza para practicar la visita son “sustituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expide la orden”³ por razones de conveniencia de la misma autoridad que ordena la diligencia, tal cambio, aumento o disminución del personal de inspección se podrá hacer, pero en este caso la decisión que al respecto tome la autoridad competente, deberá notificarse por escrito al sujeto pasivo. Esto se hace con el fin de darle al gobernado suficiente garantía de seguridad jurídica en el desahogo de los actos de fiscalización que realizarán los visitadores del fisco. Y en la opinión de Gregorio Sánchez León “La reducción de personas también debe ser notificada al visitado por razones de seguridad jurídica”⁴. “Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente”⁵, con el fin de darle la flexibilidad necesaria a acciones, puesto que la situación en nada afecta los intereses jurídicamente protegidos del sujeto visitado.

3.- REGLAS PARA EL INICIO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

De conformidad con el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, en los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo

³ RODRIGUEZ LOBATO RAUL. Derecho Fiscal. México D.F. 1817, Pág. 190.

⁴ SANCHEZ LEON GREGORIO. Derecho Fiscal. México D.F., sexta edición 1983. Pág. 317.

⁵ Obc, De la Garza Sergio, Pág. 724.

siguiente:

I.- *La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.* La visita puede ordenarse para que se practique en un lugar, o en varios lugares o establecimientos del visitado, la visita debe de realizarse precisamente en el lugar o lugares señalados en la orden de visita. de otra manera la visita es nula.

II.-*Orden de expedición o notificación de la visita.* Una vez que se ha expedido la orden de visita correspondiente y se ha entregado al visitador o visitadores, este o estos se presentarán en el domicilio marcado en el documento de referencia, en donde por exigencia legal efectuarán la diligencia, y requerirán la presencia del contribuyente o en su caso, del representante legal. Si la persona indicada no estuviere en ese momento en el domicilio, los visitadores procederán en ese acto a formular un citatorio por escrito que dejarán en poder de la persona que se encontrare ahí en ese momento. En ese citatorio le expresarán a la persona a cuyo cargo se expidió la orden, que espere a los visitadores a una hora determinada de un día posterior. Si llegado el día y la hora el interesado directo no asistiere a la cita, los visitadores podrán iniciar la diligencia de fiscalización con la persona que se encuentre en el domicilio en ese momento. Esta acción de la autoridad se encuentra asentada en ley, y existe porque no podría de manera alguna admitirse que el sujeto eludiera la acción del fisco con una simple actitud de no enfrentar la diligencia fiscal. Por ello la omisión de su presencia obraría en su perjuicio.

Los visitadores están facultados para que en el mismo momento

en que formulen el citatorio pueden proceder a hacer una relación de los libros, registros y otros documentos y sistemas que integran la contabilidad. En consecuencia, la persona que reciba el citatorio deberá permitir estas acciones de los visitadores, y la única manera de exculparse sería la consistente en ignorar el lugar en que se guardan los documentos integrantes de la contabilidad. Esta situación es de serio compromiso para el visitado, ya que si de manera no convincente la persona que reciba el citatorio se niega a entregar la documentación para que sea relacionada por los visitadores, el hecho podría configurar una posible infracción fiscal.

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de este, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

III.- Aseguramiento de la contabilidad, de bienes y mercancías.
Los visitadores tienen la facultad para proceder al aseguramiento de la contabilidad o, en su caso, de bienes y mercancías. Si se trata de la contabilidad, esta se asegurará cuando exista el riesgo de que el contribuyente se ausente, o bien, cuando realice maniobras tendientes a impedir el inicio o el desarrollo de la visita domiciliaria. En el caso de los "bienes y mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte, deba ser manifestada a las autoridades fiscales, o autorizada por ellas sin que hubiere cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al

aseguramiento de dichos bienes y mercancías⁶, o cuando alguno de los requisitos no se haya cubierto.

Por aseguramiento debe entenderse la acción de identificar los objetos, levantar un acta circunstanciada de los hechos que deban consignarse en torno a esa contabilidad, bienes y mercancías, con la intervención del sujeto visitado y de dos testigos, y si se trata de la contabilidad o de mercancías fácilmente sustituibles; colocarlas en un lugar cerrado (pueden ser archiveros o escritorios, o bien, bodegas, en caso de mercancías), y colocarse sellos y/o precintos para evitar que puedan ser sustraídos si no es con la intervención de los visitantes. Desde luego, debe advertirse que los inspectores no podrán sustraer ninguno de estos objetos del domicilio del sujeto visitado. Este aseguramiento se produce hasta el momento del levantamiento del acta final, en donde se libera la contabilidad asegurada y, en su caso, se practica embargo precautorio, en situación del aseguramiento de los bienes y de las mercancías, si es que el sujeto visitado no hubiere podido probar a los visitantes la legal estancia en el país de esos bienes y mercancías, o que contaba con los avisos, declaraciones o autorizaciones correspondientes. En el caso de que algún documento se haya asegurado por los visitantes, le sean necesarios a los visitados para realizar alguna actividad, los inspectores deberán permitirles su utilización, para lo que se concretarán a obtener una fotocopia del documento.

Dispone el Código Fiscal en su artículo 46, fracción III, *que*

⁶ Idem, Pág. 725.

durante el desarrollo de la visita, los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.⁷ En caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirán extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copias del mismo. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los datos anteriores.⁸

En relación con la contabilidad se encuentra un riesgo muy grande de desvío de poder por parte de los visitadores, ya que a ellos se les deja en forma discrecional la facultad de considerar en que casos *existe ese peligro de ausencia del visitado, o la realización de maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia* y, por consiguiente, esta discrecionalidad tan amplia pone frecuentemente en riesgo las buenas relaciones que debe haber entre las autoridades y los contribuyentes, aun en el caso de actos de comprobación de obligaciones, debido a que los visitadores a veces hacen uso indebido

⁷ CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Fisco Agenda 2000, Isef, México D.F., Décimo sexta edición, Enero del 2000, tercera sección, Pág. 63-64.

⁸ Idem, Pág. 63-64

de estas facultades, y proceden al aseguramiento aunque no pruebe o evidencie lo que lo motiva.

IV.- *Identificación de los visitadores y designación de testigos.* Al iniciarse la visita los visitadores deben de identificarse con el visitado o con la persona con la que vaya a entenderse la diligencia, entregando una copia de la orden por escrito que los acredita para practicarla además de su identificación. esto significa que los inspectores deberán mostrar una credencial vigente expedida por la autoridad de la que dependen, y que los acreditan para desempeñar actividades de fiscalización, lo que debe de hacerse constar en el acta. En ese mismo acto deberán los visitadores requerir al sujeto visitado o con quien se entienda la diligencia para que proceda a la designación de los testigos de la visita, los cuales incluso podrán ser empleados del visitado. El único requisito que es indispensable, es que esas personas puedan testificar, es decir, que sean mayores de edad y estén de acuerdo en desempeñar ese cargo.

En el caso de que el visitado no quiera o no pueda designar testigos o los designados no acepten servir como tales, los inspectores procederán a designarlos, eligiendo libremente a las personas que vayan a fungir como tales. La única limitación legal que existe a este respecto, es la de que no podrían fungir como testigos los propios visitadores. "Una vez cubiertas las formalidades de la identificación de los inspectores, y la designación de testigos, se procederá a levantar la primera acta parcial de la diligencia que se denomina *acta de inicio*, en la cual quedan asentados los datos anteriores, así como un extracto del

contenido de la orden de visita, y los requerimientos preliminares de los visitadores, en cuanto a los documentos contables del visitado".⁹

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando la visita por ausentarse de el antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo. En tales circunstancias la persona con quien se entiende la visita debe designar de inmediato otros testigos, y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no vicia los resultados de la visita (artículo 44, fracción III del Código Fiscal de la Federación). De todo ello se debe dejar constancia en el acta.

V.- Auxilio y sustitución de autoridad y de visitadores. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquellas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

4.- OBLIGACION DE LOS VISITADOS.

En la diligencia fiscal relacionada con la visita domiciliaria el sujeto visitado podrá atender personalmente la visita, en caso de tratarse de persona física, o bien, hacerse representar por un tercero, mediante el otorgamiento del mandato correspondiente. En caso de una

⁹ Obc, Mabarak Cerecedo, Pág. 194.

persona moral la visita será recibida por quien conforme a la escritura constitutiva, tenga facultad para ejercer los actos de representación legal de la empresa. en cualquier circunstancia los sujetos visitados o su representante legales tendrán frente a los inspectores que hubieren iniciado la diligencia de fiscalización, las siguientes obligaciones:

I.- *Permitir el acceso al lugar o los lugares que vaya a ser objeto de la diligencia.* Las personas que vayan a ser sujetos pasivos de una visita de inspección deben conceder el acceso de los visitantes a todos los lugares del domicilio fiscal que se mencionan en la orden correspondiente y estén relacionados con la comprobación de obligaciones fiscales de que se trata. Aquí la palabra lugar se está utilizando como sinónimo de local o conjunto de locales eventualmente dedicados a la realización de las actividades cuya verificación se trata de efectuar, y que se traducen en: oficina, fábrica, bodega, lugar de empaque o almacenamiento y, en general, cualquier otra área del domicilio fiscal en donde se realicen actividades vinculadas con la actividad del sujeto visitado.

III- *Poner y mantener a su disposición la contabilidad.* Los visitados tienen la obligación de proporcionar en su domicilio todos los documentos, sistemas de registros electrónicos, microfilm o grabados en discos ópticos o cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondencia, cuentas bancarias y demás papeles y elementos que guarden relación con su contabilidad, a fin de que los visitantes adquieran la convicción plena del grado de cumplimiento de sus obligaciones que disponen la

legislación fiscal. Inclusive estas disposiciones autorizan a los visitadores a obtener fotocopia de los documentos que consideren necesarios para que, previo cotejo con sus originales y certificación, puedan correr como anexos de las actas que al efecto se levanten en cada caso, como son los casos que prevé el tercer párrafo del artículo 45 del Código Fiscal de la Federación. Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella mediante sistemas electrónicos, están obligados a poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores para que los auxilie en la comprobación de los datos contenidos en esos sistemas.

Aquí es conveniente recalcar que la contabilidad deberá realizarse e inspeccionarse en el domicilio de los visitados. los visitadores no pueden proceder a extraerla de los domicilios de los sujetos visitados, sino en aquellos casos en los que las propias disposiciones lo autoricen.¹⁰

En el caso de que los visitadores obtengan copia certificada de la contabilidad, deberán levantar acta parcial o circunstanciada al respecto, con lo que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado pudiendo continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final.

Quando los visitadores obtengan copia de solo parte de la contabilidad, debe levantarse acta parcial señalando los documentos de

¹⁰ Idem, Pág.195.

que se obtuvieron copia, pudiendo continuar la visita en el domicilio en el establecimiento del visitado.

Se entenderán que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

III.- *permitir la verificación de bienes y mercancías.* Los visitados o la persona con la que se entienda la diligencia tienen la obligación de permitirles a los visitadores el libre acceso a los locales en donde se encuentren las mercancías y los bienes que guarden relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscalizadas, así como permitirles los documentos, discos, cintas, o cualquier otro medio procesable en donde estén asentados los datos de almacenamiento de los bienes o mercancías.

5.- EL PROCEDIMIENTO DE LA VISITA DOMICILIARIA.

Con el fin de que exista plena certidumbre sobre la actuación de los visitadores y una vez que se lleva cabo todo y cada uno de los pasos del inicio sobre la visita domiciliaria previsto por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, en este mismo ordenamiento en su artículo 46 establece de manera muy clara cada una de las reglas que estos deberán seguir durante el transcurso de las diligencias. Así se tiene que en la legislación fiscal mexicana los encargados de desahogar una diligencia de fiscalización de ese tipo están obligados a seguir

estrictamente el siguiente procedimiento:

A).- LEVANTAMIENTO DE ACTAS.

Es preciso para que los visitados tengan pleno conocimiento de los resultados de este tipo de diligencias, que en toda visita en el domicilio fiscal, los inspectores deben levantar las actas correspondientes en donde en forma circunstanciada se relacionen con los hechos u omisiones que hubieren sido conocidas por los visitadores. "Circunstanciar un acta significa no solo asentar el hecho u omisión, de manera aislada y general sino que debe relacionar con la obligación y con los acontecimientos de tiempo, lugar y forma en que se realizó el hecho o la omisión correspondiente, adminiculando esto con los datos que contengan los documentos y demás situaciones expresadas por los visitados".¹¹ Así mismo, se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documento por separado.

En cada caso en los que se deban asentar y dejar constancias de determinados hechos u omisiones, o bien, se deban realizar actuaciones en diferentes lugares, los inspectores estarán facultados para levantar actas parciales que sean necesarias, las cuales se incorporaran al acta final y harán prueba de la existencia de tales hechos u omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado. No existen en las disposiciones fiscales ninguna limitante en cuanto al número de

¹¹ Idem, Pág.196.

actas parciales; de estas pueden levantarse todas las que los inspectores consideren necesarias para asentar aspectos importantes del desarrollo de la diligencia, con la única condición de que se incorporen al acta final como si esta fuera un solo documento.

En relación con las actas de visita, y de acuerdo con lo antes expuesto, las actas se dividen en 3 grandes tipos:

- * Las actas parciales, son las que se levantan durante el desahogo de la diligencia, las cuales se explicarán ampliamente en el inciso c) de este tema.

- * Las actas finales la que se elabora al término de la visita domiciliaria y en ella se asientan los resultados de esta diligencia, y contendrá todas las actas parciales que se levantaron durante la diligencia.

- * Las actas complementarias. las cuales por su parte son las que se levantan cuando despajes de levantada el acta final, se encuentra la autoridad con alguna situación especial no contemplada en el transcurso de la visita, es decir, que hubieron algunas áreas, hechos o situaciones que no fueron revisadas o verificadas por los visitadores y que ameritan su inspección con el fin de llegar al pleno entendimiento de la situación fiscal de los contribuyentes. En estos casos es necesario que la autoridad expida nuevas órdenes de visita para que puedan levantar las actas complementarias, en virtud de que se está frente a nuevas actuaciones fiscales que requieren la expedición de nuevos

requerimientos a los visitados.

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o mas lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares en este supuesto se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levanta acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación.

La importancia del acta estriba en que constituye, si cumple con los requisitos legales, una prueba de la existencia de los hechos consignados en ella para efecto de cualquiera de las contribuciones y las obligaciones fiscales a cargo del visitado en el periodo revisado, aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa.

B).- ASEGURAMIENTO DE CONTABILIDAD Y BIENES.

Este punto encuentra su fundamento en la fracción III del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, el cual ya quedó explicado en el tema 3 fracción III del presente trabajo.

C) LEVANTAMIENTO DE ACTAS PARCIALES O COMPLEMENTARIAS.

Las actas parciales están reguladas por el artículo 46 del Código

Fiscal de la Federación en su fracción IV la cual establece que, los visitadores “podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita.”¹²

Los hechos u omisiones que encuentren los visitadores durante el desarrollo de la diligencia los asentaran en las actas parciales que al efecto levanten. Las disposiciones fiscales aplicables señalan que en la ultima acta parcial que se levante se hará mención expresa de todas las irregularidades y omisiones que tuvieren que consignar, y le darán al visitado un plazo de 20 días para que mediante la aportación de documentos, registro y libros, es decir, haciendo uso exclusivamente de pruebas documentales, proceda a desvirtuar ante los visitadores las irregularidades y omisiones. No se permite en esta fase del procedimiento fiscal que el visitado recurra a ningún otro medio de prueba, como por ejemplo, la pericial, eso lo haría, hasta después de que la autoridad haya emitido la resolución definitiva correspondiente. los hechos consignados en las actas parciales levantadas, se tendrán por consentidos, si antes de la elaboración del acta final, el sujeto visitado no presenta los documentos, libros y registros referidos, o no señale al menos el lugar en donde se encuentre dentro del domicilio fiscal, o el lugar que esté debidamente autorizado para que el contribuyente lleve su contabilidad.

Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas

¹² Obc. Código Fiscal (Artículo 46 fracción IV), Pág. 64.

complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

De acuerdo con el artículo 46-IV del Código Fiscal, entre la última acta parcial y el acta final, deberá transcurrir cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros, o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. cuando se trate de mas de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días mas, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

De acuerdo con el multicitado precepto establece en su fracción VII que: "las actas parciales se entenderá que forma parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente."

D) CONCLUSION ANTICIPADA DE LA VISITA.

La Legislación Fiscal expresa que cuando resulte imposible para los visitadores continuar o concluir el desahogo de la diligencia, las actas se podrán levantar en el domicilio de las autoridades. En este caso, se deberá notificar previamente de esta circunstancia a la persona con quien se entienda la diligencia. Se entiende en este caso que las causas de imposibilidad son las que aparecen en las disposiciones fiscales, y corresponden a los inspectores demostrar plenamente esa situación de imposibilidad, a fin de que el ejercicio de esta facultad no se preste a actos indebidos e ilegales.

El artículo 47 del Código Fiscal de la Federación establece en que casos las visitas pueden concluir anticipadamente y pueden ser:

Cuando el visitado hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de optar por presentar sus estados financieros dictaminados por Contador Público autorizado, "a mas tardar el 31 de diciembre del ejercicio que se pretenda dictaminar".¹³ Y tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los siguientes supuestos: "las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por Contador Público autorizado... , . Los residentes en el extranjero con establecimientos permanentes o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales...."¹⁴ Siempre que dicho aviso haya surtido efectos de conformidad con el reglamento del Código Fiscal de la Federación, lo anterior de conformidad con el artículo 47 del Código Fiscal.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona se requerirá una nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.¹⁵

Los visitadores podrán dar por terminada la visita fiscal si con las declaraciones fiscales que presente el contribuyente quedaron

¹³ Idem. (Artículo 32-A quinto párrafo) Pág. 48.

¹⁴ Idem, (Artículo 32-A cuarto párrafo) Pág. 47-48.

¹⁵ Obc, De la Garza Sergio, Pág. 727.

satisfechas las pretensiones del fisco, o bien continuarla hasta su terminación, haciendo constar en el acta final las correcciones que haya efectuado el visitado. En este caso se levantará el acta correspondiente asentando la forma de cumplimiento y consignando exclusivamente las infracciones a que hubiere lugar.

Debe levantarse acta final de conclusión anticipada.¹⁶

E) CIERRE DE LA VISITA, Y ENTREGA DEL ACTA FINAL.

La visita debe concluir con el cierre del acta final. Los visitadores deberán requerir la presencia del visitado, de su representante legal o de la persona con quien se haya entendido la diligencia. Si alguna de estas personas no estuviere en ese momento en el domicilio se le dejara un citatorio para que se presente a una hora determinada del día siguiente. Si a pesar de ello el sujeto visitado o su representante legal no se presentaran, el acta final se levantará con quien estuviere presente y se hará constar este hecho en el acta, firmándola en presencia de dos testigos que también tendrán que firmar. Si estas personas o el visitado se negaren a firmar el acta, este hecho también se hará constar en el documento. Si los testigos nombrados por el visitado tampoco accedieren a firmar el acta, los visitadores estarán facultados para pedirle al contribuyente que designe a otros, y ante ausencia o negativa, los inspectores podrán designarlos. La falta de firma del acta por parte del visitado, que se suscitare en estas condiciones, no afecta su validez y valor probatorio de la misma. lo

¹⁶ Idem, Pág. 729.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

anterior con fundamento en el artículo 46 fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

En una situación normal en la que todos se presentan a firmar las actas en el momento del cierre del acta cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita domiciliaria, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta final.

Acto seguido se entregará una copia del acta final al sujeto visitado, a su representante, o a la persona con quien se realizó esta última diligencia, con esto se culmina formalmente con el procedimiento de fiscalización denominado visita domiciliaria.

6.- DETERMINACION PRESUNTIVA.

Otra forma de llevar un control de obligaciones fiscales, es la determinación presuntiva, ya que en la legislación mexicana en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación se expresa que cuando, existan motivos legales para que se pueda proceder a determinar presuntivamente los ingresos, la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan como personas morales no contribuyentes, o sea con fines no lucrativos, sus ingresos, entradas y valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando los inspectores deberán ajustar su actuación a una serie de reglas mediante las cuales, en primer lugar, se le advierta de esta situación mediante un acta parcial que al efecto se levante, en donde de manera

clara, fundada y motivada, se le comunique que su situación se encuentra dentro de alguna de las causas de determinación presuntiva. las cuales pueden ser según el artículo citado:

I. Que se opongan a la revisión de las autoridades.

II. Que no proporcionen la contabilidad.

III. Cuando hayan irregularidades en la contabilidad como:

A) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por mas de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencia que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los costos, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios."

IV. No lleven control y valuación de inventarios.

V. No utilicen los equipos de registro fiscal.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad.

Para los efectos de la determinación presuntiva las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyente, sus entradas, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

"I. Utilizando los datos de contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier clase." (Artículo 56 del C.F.F)

Considero que una determinación presuntiva puede ser un medio de control de obligaciones fiscales porque en el momento en que el sujeto pasivo no permite realizar una fiscalización, la autoridad, en

este caso el fisco, tiene la facultad de determinar una obligación fiscal presuntivamente y concretamente un crédito fiscal que deba pagar. La determinación presuntiva puede ser sobre contribuciones que se debieron haber retenido. El monto de ingresos o valor de actos o actividades:

Al colocarse los contribuyentes en alguna de las causas que establece el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación para que las autoridades lo puedan determinar estimativamente, puede suceder que puedan comprobar sus ingresos o el valor de sus actos o actividades, en cuyos casos la autoridad determinadora debe tomar como base precisamente dichos ingresos comprobados o dicho valor de actos o actividades comprobados.

Pero puede suceder también que no se pueda hacer esa comprobación, por lo cual tenga que determinarse estimativamente o presuntivamente dicho elemento es gravable.

Las presunciones pueden apoyarse en información o documentación de terceros:

Al realizarse una revisión o una visita domiciliaria de inspección de auditoría puede resultar que los visitadores se encuentren con documentos que estén a nombre de terceros relacionados con el contribuyente visitado o auditado. El Código Fiscal de la Federación artículo 62 autoriza a las autoridades fiscalizadoras para el efecto de que, salvo prueba en contrario, presuman que esa información o

documentación de terceros corresponde a operaciones realizadas por el contribuyente.

En esas circunstancias, se presume que corresponden a operaciones realizadas por el contribuyente la información o documentos de terceros, cuando :

I. Se refieren al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestaciones de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero.

III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, Si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV. Se refieren a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por personas interpósitas o ficticias.

7. PRINCIPALES VICIOS DE PROCEDIMIENTO QUE SE PRESENTAN EN UNA VISITA DOMICILIARIA.

En el desarrollo de una visita domiciliaria, se pueden presentar vicios en su procedimiento, mismos por los cuales los tribunales

declaran la nulidad de las resoluciones que se emiten con base en las actas levantadas, con motivo de dichas visitas, entre los principales vicios se encuentran:

1.- VICIOS CONTENIDOS EN LA ORDEN DE VISITA.

a).- El no señalar en forma precisa las contribuciones respecto de las cuales se va a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, o el no señalar el periodo por el cual se va a efectuar dicha verificación, ha sido considerado como una violación a la garantía de legalidad contenida en el artículo 16 de la Carta Magna.

b).- El no precisar el número de los artículos de la ley en los que se establecen las facultades de comprobación o fiscalización, o aun citando el número de artículo y nombre de la ley o código, no precisar la fracción o apartado de dicho artículo en el que se contempla específicamente la facultad que se ejerce, ha sido considerado como una violación al principio de fundamentación y motivación que también consagra el artículo 16 Constitucional.

c).- No precisar el lugar o lugares donde habrá de realizar la visita.

d).- No citar correctamente el nombre del visitado.

e).- No ostenta la firma autógrafa.

2.- Vicios en relación con el inicio de la orden de visita.

a).- El notificar la orden de visita u oficio de sustitución, aumento o disminución de los visitadores a una persona distinta del visitado o de su representante legal. La notificación se podrá hacer a cualquier persona que se encuentre en el domicilio fiscal del visitado, incluso sin cerciorarse de si es representante legal o no del visitado, cuando previamente se hubiera dejado citatorio y la notificación se haga en el día y la hora señalada en dicho citatorio.

b).- Iniciar la visita con persona distinta del visitado o de su representante legal o en domicilio distinto al domicilio fiscal señalado en la orden de visita o en día u hora distinta al señalado en el citatorio que se le hubiera dejado al visitado, o que llegaran mas tarde de la hora señalada en el citatorio y no encontraran al visitado o su representante, en todo caso deberán dejar un nuevo citatorio para iniciar la visita.

3.- Vicios en relación con la identificación de las personas que intervienen en la diligencia.

a).- No asentar en el acta el nombre de la persona con quien se entienda la diligencia, los datos del documento con el que se identifica o la circunstancia de que se negó a identificarse con documento alguno.

b).- No asentar en el acta los datos de las credenciales con que se identifican los auditores. al respecto se propone que para dar cumplimiento a los requerimientos que en este sentido hacen los

tribunales, se asienta en el acta, el número de credencial, fecha de su expedición y de su vencimiento o en su defecto la circunstancia de su vigencia, autoridad que la expidió, nombre y cargo de la persona a favor de quien se expidió, señalamiento de tener fotografía y que la misma corresponde al portador de la credencial, y si en la credencial o al reverso aparece la firma autógrafa de la persona a favor de quien se expidió, si es profesionista (“si o no”).

c).- No asentar en el acta el nombre, edad, estado civil, lugar de residencia, ocupación y domicilio de los testigos, así como las características del documento con el que se identifican, o la circunstancia de no haber sido proporcionado documento alguno por el testigo a pesar de habérselo solicitado.

4.- Vicios en relación con la designación de testigos.

a).- No hacerse constar en el acta el requerimiento que se hizo a la persona con quien se entiende la diligencia, a efecto de que designara dos testigos de asistencia y, en su caso, la circunstancia de no haber hecho designación alguna, o bien que los testigos por ella designados no aceptaron, por lo que los testigos fueron designados por los visitadores.

b).- No hacerse constar en el acta las circunstancias por las que se efectuó la sustitución de un testigo; ya sea por no comparecer el testigo, por ausentarse antes de que se concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de ya no seguir fungiendo como testigos; o por

no señalarse en el acta que en estos casos se requirió nuevamente a la persona con quien se lleva a cabo la diligencia, a fin de que designara de inmediato a otros testigos, así como la circunstancia de no haber designado a otro o que el designado no acepto, por lo que el testigo sustituido fue designado por los visitadores.

5.- Vicios en relación con el levantamiento de las actas.

a).- Iniciar la diligencia antes de las 7:30 de la mañana o después de las 18 horas o sea iniciar la diligencia en horas inhábiles. la visita domiciliaria solamente se podrá realizar en días y horas inhábiles cuando el visitado realice sus actividades por las cuales está obligado al pago de contribuciones en días u horas inhábiles y siempre que dicha habilitación se haga en forma expresa en la orden de visita, señalando en dicha orden la circunstancia por la cual se habilitan los días u horas inhábiles.

b).- En el caso de que una diligencia se deba efectuar en varios días, los tribunales consideran vicios que anulan la eficacia procesal del acta, el no asentar al final de la actuación de un día la circunstancia de suspensión de la diligencia con el requerimiento hecho al visitado o su representante, así como a los testigos, de estar presentes en el lugar de la visita el día y hora que determinen los visitadores para la reanudación de la diligencia.

Igualmente se considera un vicio del acta no señalar las circunstancias de reanudación de la diligencia suspendida algún día

anterior, esto es la fecha y hora de la reanudación, nombre de los visitadores y su identificación pormenorizada, del sujeto visitado, su representante legal o de la persona que se encuentre en el local misma con quien se entienda la diligencia, siempre que se hubiera dejado citatorio previo al efecto o se le hubiera hecho el requerimiento respectivo al momento de la suspensión, así como de los testigos que intervienen. En el caso de que los testigos que habían venido fungiendo como tales no se presenten a la hora señalada para continuar la diligencia o bien manifieste su deseo de no seguir fungiendo como tales, se deberá requerir a la persona con quien se entienda la continuación de la diligencia, la designación de nuevos testigos y ante su negativa o la no aceptación de los designados, los visitadores nombrarán a los testigos, asentando en el acto dicha circunstancia y los datos de identificación de los nuevos testigos previstos en el inciso c) del apartado 3 del presente subtema.

c).- También los Tribunales consideran que una diligencia se encuentra viciada si se realiza en algún local del visitado, distinto de su domicilio fiscal o al señalado en la orden de visita, si dicha diligencia no se realiza con el visitado o su representante legal, pudiendo llevarse con cualquier persona que se encuentre en dicho local, siempre que se le hubiera hecho de su conocimiento al solicitado o su representante legal la situación de que se iba a practicar una diligencia en otro local señalándose la fecha y hora de inicio de la misma, o bien se le hubiera dejado citatorio al efecto en su domicilio fiscal.

d).- No levantar el acta final con el visitado o su representante

legal, excepto cuando se hubiera dejado citatorio previo o se le hubiera dado a conocer en una acta previa la fecha y hora del inicio del levantamiento del acta final, en cuyo caso el acta podrá levantarse con cualquier persona que se encuentre en el domicilio fiscal del sujeto visitado.

e).- No asentar en el acta parcial que al efecto se levante, la circunstancia y el precepto legal en que se apoyen los visitantes para recoger la contabilidad o parte de ella.

f).- Utilizar fe de erratas para asentar un hecho o corregir una omisión o un hecho asentado ya en el acta. Las frases equivocadas y los errores mecanográficos se salvarán poniendo sobre ellos una línea delgada, haciéndose la anotación al final del acta de la frase o palabra correcta y refiriendo dicha anotación al folio y renglón correspondientes. tratándose de frases escritas entre renglones se salvarán de la misma manera al final del acta que se trate.

6.- Vicios en relación con la actuación de los visitantes.

a).- Practicar en forma individual o conjunta, diligencias o solicitar documentos, sin estar designado en la orden de visita o por medio de oficio de sustitución o aumento de visitantes debidamente notificado.

b).- Conceder al visitado o persona con quien se esté practicando la diligencia, plazos para que proporcionen documentación, menores a los previstos por el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación.

c).- Aparecer en dos o mas actas levantadas por práctica de diligencias llevadas a cabo en la misma fecha y hora, en lugares diversos o con distintos visitados, o bien no considerando el tiempo razonable para haberse desplazado del lugar donde se efectuó la primera diligencia, al lugar donde se llevó la siguiente.

d).- No firmar los papeles de trabajo de los auditores, la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos o no entregar copia de los mismos a la persona con quien se entiende la diligencia, asentando esta circunstancia en el acta, o en su caso, la negativa de haberse negado a firmar dichos papeles o de recibir la copia.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

I. CONCEPTOS GENERALES

Por último para controlar y hacer cumplir las obligaciones fiscales y en particular la obligación de pagar el crédito fiscal, que es la obligación sustancial de toda obligación fiscal las leyes han establecido a favor del fisco una serie de facultades que tienen el propósito de que se pueda lograr el cobro de los impuestos aún en contra de la voluntad del particular obligado, mediante un procedimiento simple y con carácter de ejecutivo, y este es el llamado procedimiento económico coactivo, o procedimiento administrativo de ejecución, como lo denomina el Código Fiscal de la Federación, que está contenido en el capítulo III del título V de dicho código (artículos del 145 al 196 del C.F.F.) y capítulo IV de su reglamento (artículos del 60 al 76 del R.C.F.F.),

La autoridad fiscal tiene derecho de cobrar al contribuyente por medio del procedimiento económico coactivo los créditos fiscales que no hayan pagado en forma voluntaria, una vez vencido el plazo que da la ley para pagar, o bien, cuando no haya garantizado el interés fiscal, en caso de que el contribuyente no hubiere estado de acuerdo con el crédito impuesto y hubiere tomado la decisión de impugnarlos por la

vía legalmente procedente, en la forma y términos dispuestos por los ordenamientos legales.

El procedimiento administrativo de ejecución parte de la ejecutoriedad del acto administrativo, si partimos de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esa ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso consisten en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda.

La ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes. El Código Fiscal de la Federación al efecto dispone que "las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro del plazo señalado por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución" (artículo 145 del C.F.F.).

Es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración, como porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia, sino del cobro de un crédito fiscal.

En tesis jurisprudencial 61, ha sostenido la S.C.J.N. que el legislador no puede cambiar la naturaleza de una obligación comercial para convertirla en crédito fiscal, ni para darle un doble carácter¹, y en la tesis jurisprudencial 107, formada en materia de fianzas, el alto tribunal concluyó "que nunca una obligación contractual de tal carácter, que se rige por el derecho privado, puede ser transformada en un crédito fiscal regido por el derecho público."²

b) El procedimiento de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la retractación de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Invasión debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la administración a los preceptos legales que la autorizan.

c) Por último, supone satisfacción del interés de la administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituye económicamente aquella prestación dineraria.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar, es legal y definitiva.

Las autoridades fiscales están facultadas para embargar a los sujetos pasivos, en cualquier tiempo, de manera precautoria para

¹ DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, décimo tercera edición, México D.F. 1985, Pág. 787.

² Idem, Pág. 787.

garantizar el pago de los créditos fiscales, aun antes de que estos sean exigibles, y antes de que se hubieran determinados en cantidad líquida, cuando exista peligro de que el responsable se ausente o realice alguna maniobra con la que tienda a quedar insolvente para incumplir con sus obligaciones pecuniarias ante el fisco, a este embargo se le denomina embargo precautorio.

Este embargo precautorio, es solamente una medida cautelar que adoptan las autoridades fiscales y que esta colocado fuera del procedimiento administrativo de ejecución, además de que tiene vida perentoria, puesto que si las autoridades, dentro del plazo que al efecto señalen las disposiciones fiscales "(en la actualidad es de un año)",³ no ejercen sus facultades de liquidación de algún crédito fiscal a cargo de este sujeto, el embargo quedará automáticamente sin efecto, sin necesidad que la autoridad tenga que emitir una declaración de resolución del levantamiento del embargo de bienes.

En caso de que dentro de ese plazo llegare la autoridad fiscal a emitir algún crédito fiscal o cargo del contribuyente deudor y del titular de los bienes embargados, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se continuará a partir de ahí con el procedimiento de ejecución.

Debido a que es indudable que en todo procedimiento administrativo de ejecución, los trámites que realice la autoridad

³ MABARAK CERECEDO DORICELA, Derecho Financiero Público, México D.F. Julio de 1997, Pág. 232.

contados a partir del requerimiento de pago, son ocasionados por el deudor del crédito fiscal, quien no cumplió en forma voluntaria con su obligación, las disposiciones de la materia generalmente establecen que las autoridades tendrán el derecho de cobrar a los contribuyentes las cantidades que se gasten por los trámites administrativos que se tenga que realizar, hasta hacer efectivo el crédito adeudado.

Las etapas de procedimiento administrativo de ejecución y por lo que el deudor del crédito fiscal tiene que pagar son en primer lugar el requerimiento y todas las secuelas de trámites que se ubiquen en esta etapa, un segundo pago se aplica para la etapa del embargo y todas las demás actuaciones correlativas, y un tercer pago se aplica a la etapa de remate o sustantiva, hasta el momento en que el fisco da por satisfecho el pago del crédito fiscal.

Si el deudor pagare el crédito adeudado durante alguna de las etapas intermedias por las que atraviesa el procedimiento administrativo de ejecución, tendrá obligación de pagar los gastos de ejecución que se hubieren generado hasta el momento, junto con el crédito principal.

II.- FACULTAD ECONOMICA COACTIVA.

En el derecho privado, ante el incumplimiento de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor solo puede obtener el cumplimiento forzoso con la intervención del poder judicial, por cuya

autoridad el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad, por lo tanto, los organismos jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En el campo del Derecho Administrativo, y por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina e inclusive en la práctica se da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones, y admite que la administración pública proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales para la ejecución de sus propias resoluciones, o sea, para que en su caso pueda hacer efectivo los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervengan el poder judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.

La existencia de esta facultad en favor de la autoridad administrativa ha sido objeto de argumentaciones asiladas en su contra que la califican de anticonstitucional, en especial por considerarla violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 17 de nuestra Constitución, toda vez que con base en ella la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, por lo que el fisco se hace justicia por si mismo.

Estas argumentaciones no han tenido la aceptación suficiente como para formar una corriente significativa.⁴

⁴ DELGADILLO GUTIERRES LUIS HUMBERTO, Principios de Derecho Tributario, México D.F. 1996 Pág. 161.

Desde el siglo pasado se ha cuestionado la constitucionalidad de la facultad económica coactiva del estado, argumentando que es violatorio de diversos preceptos constitucionales o garantías individuales. Sobre ello, la Suprema Corte de Justicia siempre se ha pronunciado por considerarla que esta facultad no es violatoria de ninguna de las garantías constitucionales basándose, principalmente, en la opinión vertida por Ignacio L. Vallarta, en su estudio sobre constitucionalidad de la facultad económica-coactiva por lo que ha establecido la jurisprudencia 104, de la 2a. sala, en el sentido de que la facultad económico-coactiva no viola el artículo 14 Constitucional. Toda vez que las contribuciones son de interés público, además de que es derecho del fisco recaudar los créditos fiscales es también su obligación.

En particular el criterio utilizado para justificar la facultad económica coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público y que el estado a través del ejecutivo debe atender ya que frente al interés público no pueda prevalecer el interés particular.

Si no se cumple voluntariamente con su contenido la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto.⁵

Considero que el único conflicto que realmente existe esta en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que

⁵ Idem, Pág. 161-163.

prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales plenamente establecidos; sin embargo, considero que este conflicto ha sido resuelto en el sentido mas conforme con la necesidad de que el estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones. Por lo tanto me parece que debiera modificarse la Constitución Federal a fin de que se prevea la facultad económica coactiva del ejecutivo y así esta facultad tenga una auténtica base jurídica y constitucional.

Por otra parte debo decir que considero acertada la opinión del maestro Ignacio Burgoa cuando encuentra el fundamento constitucional del procedimiento administrativo de ejecución en el segundo párrafo del artículo 22 de la Constitución Federal, porque al comentar esta disposición manifiesta: "en segundo lugar, también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes del impuesto o multas, y para cuya realización las autoridades administrativas están provistas de la llamada facultad económica coactiva, cuyo fundamento constitucional a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la ley suprema el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas).⁶

A mayor abundamiento, también en el mismo sentido existe el criterio de Aguilar y Caballero quien afirma " el segundo párrafo del

⁶ BURGOA IGNACIO, Las Garantías Individuales, 27ª. edición, México D.F. 1995, Pág. 663-664.

referido artículo precisa que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de los impuestos o multas; estableciendo en esta forma el principio *económico coactivo*, que consiste en la facultad del poder público le asiste para secuestrar bienes bastantes del causante, para garantizar el interés fiscal - consistente en el crédito principal, como el impuesto o la multa; y los accesorios como los recargos, gastos de ejecución, etc.- ⁷ solo que el texto de la ley dice que es la autoridad judicial a quien compete al ejercicio de dicha facultad, y sin embargo es la autoridad administrativa la que la ejerce a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, dando motivo a que los causantes hayan recurrido con frecuencia al juicio de amparo contra actos de la citada Secretaría, objetando que el procedimiento es violatorio del referido artículo 22 Constitucional" ⁸

III.- REQUERIMIENTO DE PAGO.

Esta es la primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución, se ubica dentro de la serie de actos que se identifica con el llamado requerimiento, el cual consiste en una notificación por escrito que dirige la autoridad competente al deudor para exigir el pago inmediato del crédito fiscal adeudado. este requerimiento de pago se debe ajustar a todas las exigencias y lineamientos que al efecto

⁷ LEGISLACION FISCAL, edición 1972, Pág. 36.

⁸ SANCHEZ LEON GREGORIO, Derecho Fiscal, México D.F., sexta edición 1983, Pág. 60-61

señalen las disposiciones fiscales para las notificaciones en general, para lo cual los remitimos a los artículos 134 al 144 del Código Fiscal de la Federación (capítulo II del título v).

Los requerimientos de pago, como acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, deben ser actos que se notifican personalmente al deudor. solo en el caso de que el deudor haya desaparecido o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal autorizado ante las autoridades fiscales, o se ignore su domicilio en un procedimiento ejecutivo, se podrá hacer la notificación del requerimiento de pago por medio de edictos, ajustándose para ello a las disposiciones legales expedidas al efecto.

Al momento de hacer notificaciones, las que en caso de ser personales como son los requerimientos de pago, deberá entenderse directamente con el deudor o con el representante legal, en la que se deberá emplazar para que en ese mismo acto proceda a efectuar el pago de los créditos fiscales, por lo que se le está requiriendo, mas los gastos de ejecución que corresponda conforme a derecho, al ejecutor el cual es una persona designada por el funcionario competente de la llamada oficina exactora, es decir, aquella persona que tiene facultad para ejercer el procedimiento económico coactivo. Este ejecutor deberá identificarse en forma fehaciente ante el deudor, y estará autorizado para recibir en ese acto el pago de las prestaciones fiscales adeudadas.

La S.C.J.N. ha sostenido la tesis de que "la diligencia de

requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 de la Constitución.⁹

Si la notificación del crédito se efectuó por edictos, la diligencia de requerimiento se efectuará con la intervención de las autoridades administrativas de la localidad, que correspondan a la circunscripción geográfica en donde se ubiquen los bienes sobre los que se pretenda realizar la diligencia de embargo, es decir, con las autoridades municipales, según sea la denominación que se utilice en la correspondiente legislación salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso debe entenderse con el.

En la legislación mexicana existen varios casos de excepción, en cuanto a que debe transcurrir un plazo entre la fecha en que se efectuó el requerimiento de pago y aquella en que deba trabarse embargo. Es decir, en estos casos de excepción no se efectúa de inmediato la diligencia de embargo y, consecuentemente, el sujeto requerido tiene 6 días de plazo para realizar el pago de las prestaciones adeudadas esto ocurre cuando:

- a) Habiendo obtenido prórroga para pagar en parcialidades el

⁹ SJF., V Epoca. Vol. xxx, Pág. 1690. RODRIGUEZ LOBATO RAUL., Derecho Fiscal. México D.F. 1817. Pág. 102-103

crédito fiscal no se cumpla con su pago.

b) El crédito se haya derivado de error aritmético en una declaración presentada.

c) Se trata de una infracción cometida por el deudor, y que se refiere a alguna de las situaciones relacionadas con la no presentación de una declaración o un documento requerido.¹⁰

En el procedimiento económico coactivo se cumple con la garantía de previa audiencia, pues el causante es llamado al mismo procedimiento en virtud del requerimiento de pago (informe del presidente a la S.C.J.N., 1973, 1o. parte p. 285, AR 1588/72 Angelina Vda. de Olivares).

IV.- EL EMBARGO

Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible requerirán el pago al deudor, una vez hecho este requerimiento y en caso de no hacer el pago en el acto se procederá a embargar bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal.

Embargar en su mas amplia significación consiste en una limitación que por mandamiento de autoridad competente se impone al derecho de propiedad sobre un bien o una serie de bienes, para que

¹⁰ Obc. Mabarak Cerecedo, Pág. 235.

temporalmente, mientras subsiste esa situación, no se puede ejercer actos de dominio sobre ellos. El embargo puede llegar incluso al grado de privar al propietario de los bienes embargados.

La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo o secuestro administrativo como el código fiscal lo llama, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal de la Federación contempla para este tipo de notificaciones.

Al efectuar la diligencia se nombran 2 testigos y se levanta un acta circunstanciada o pormenorizada de los hechos con la intervención del deudor y/o de su representante legal para que la diligencia quede debidamente legalizada, en el acta de referencia deberá quedar asentado el nombre del o de los depositarios de los bienes embargados. El nombramiento de los depositarios lo podrá hacer en primer lugar, el jefe de la oficina exactora, en su defecto, el ejecutor. Ese nombramiento podrá recaer sobre cualquier persona que tenga capacidad de ejercicio. Es frecuente que en los embargos decretados dentro del procedimiento administrativo de ejecución se designe como depositario al mismo sujeto ejecutado, pero en la legislación mexicana esto no llega a constituir un derecho para el

deudor de las prestaciones fiscales. Del acta pormenorizada se entregara una copia a la persona con la que se entendi6 la diligencia.

La persona con quien se realice la diligencia tendrá derecho a señalar entre sus bienes, aquellos sobre los que se debe tratar el embargo, pero siguiendo un orden que el C6digo Fiscal de la Federaci6n establece en su artículo 155, y que comprende:

- 1.- Dinero, metales preciosos y dep6sitos bancarios.
- 2.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general cr6ditos de inmediato y fácil cobro a cargo de las entidades o dependencias de la Federaci6n, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- 3.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- 4.- Bienes inmuebles.

Si el ejecutado no se sujeta al orden establecido, los bienes que señala no son suficientes o se encuentra fuera de la circunscripci6n de la oficina ejecutora, ya tiene otros gravámenes o son bienes de fácil descomposici6n o deterioro, o se trata de materiales inflamables, el ejecutor trabar embargo sobre los que a su juicio garantice mejor el inter6s de hacienda, pero siempre respetando bienes que conforme al derecho com6n y al C6digo Fiscal de la Federaci6n, son inembargables, como los personalísimos, los de uso indispensable, el material y equipo de trabajo y el patrimonio de familia.

Por razones de muy diversa naturaleza es frecuente que las disposiciones fiscales señalen diversos grupos de bienes como inembargables por parte de las autoridades fiscales. Los bienes de referencia no podrán ser objeto del ejercicio de la facultad económica coactiva, aunque esos sean los únicos bienes que posea el deudor. En la legislación fiscal mexicana, por ejemplo, se expresa que son inembargables: los fechos cotidianos, los vestidos, tanto del deudor como el de sus familiares; los bienes muebles de uso indispensable para el y sus familiares, siempre que a juicio del ejecutor no sean de lujo; los libros, los instrumentos, los útiles, el mobiliario que sea indispensable para que el deudor pueda ejercer la profesión, el arte o el oficio del cual subsista.

Tampoco se consideran embargables para efectos fiscales la maquinaria, los enseres y demás bienes muebles de las negociaciones, en la medida en que sean necesarios e indispensables para que el deudor pueda realizar su actividad ordinaria. sin embargo, se afirma que en estos casos esos bienes si quedaran comprendidos cuando se acuerde por el ejecutor el embargo de la negociación con todo lo que de hecho y por derecho corresponda.

Tampoco pueden ser embargables los granos de una siembra, mientras que hubieren sido cosechados, pero si podrá embargarse el derecho sobre ellas. Es inembargable el derecho real de usufructo, pero en cambio si son embargables los frutos que ese derecho real llegare a producir. Tampoco son susceptibles de embargo los derechos reales de uso y habitación, el patrimonio de familia debidamente

constituido, los sueldos y salarios del deudor, los productos de las pensiones, cualquiera que sea su tipo, así como las tierras y los derechos ejidales.

La oposición a la realización de la diligencia también deberá resolverla el ejecutor, previo acuerdo del jefe de la oficina ejecutora, procediendo a fracturar cerraduras ante testigos, sellando cajas de seguridad o muebles, embargando inmuebles, secuestrando bienes, y suscitando el auxilio de la fuerza pública en su caso.

El embargo puede trabarse sobre bienes muebles, inmuebles y negociaciones. tratándose de bienes muebles como dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, el depositario deberá de entregarlos en las siguientes 24 horas a la oficina ejecutora, tratándose de créditos deberán notificarse al deudor; en el caso de bienes raíces, derechos reales y negociaciones, ser inscritos en el Registro Público de la Propiedad (R.P.P.) o en el de comercio a fin de que surta efectos frente a terceros, según corresponda. En todo caso se nombrará depositario que podrá ser removido libremente por el jefe de la oficina ejecutora.

La autoridad está facultada para ampliar en cualquier momento el embargo de bienes al deudor. Esto acontece cuando a juicio de la oficina exactora, no considere que los bienes embargados puedan ser suficientes para garantizar el importe de los adeudos fiscales. en el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra en un acto de inspección; negociaciones, vehículos u objetos cuya tenencia, producción, explotación, captura, transporte, o importación deberá ser

manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas para ellas, sin que se hubiere cumplido con la obligación respectiva, quien realice el acto de inspección llevará a cabo el secuestro si está facultado para ello en la orden de inspección, si no se dará aviso a la autoridad correspondiente de dicha situación para que proceda hacer lo que corresponda.

De la misma manera en que se realiza el embargo expresado, el ejecutor podrá proceder a embargar una negociación con todo lo que de hecho y por derecho pudiera comprenderle a ella, a fin de que mediante la figura jurídica de la intervención, se pudiera proceder a intervenir los ingresos de la misma, para con ello cobrarse el fisco el importe de las prestaciones fiscales adeudadas.

Respecto del embargo de negociaciones, el procedimiento presenta dos características peculiares que se describen a continuación.

1. Con relación al depositario, este actúa como interventor con cargo a la caja o como interventor administrador. El interventor con cargo a la caja solo participa en el control de los egresos e ingresos de la negociación y dicta medidas con carácter de urgentes y provisionales cuando conoce de irregularidades en la administración del negocio que ponga en peligro los intereses del fisco. En los casos de que las autoridades pretendan nombrar un interventor con cargo a la caja de un procedimiento de embargo, y la negociación estuviere ya intervenida por órdenes de alguna otra autoridad competente, las disposiciones

fiscales indican que se nombrará de cualquier manera el interventor fiscal, el cual asumirá las mismas funciones para las demás autoridades mientras subsista el problema de adeudos fiscales.

Esta situación se contempla en el artículo 170 del Código Fiscal de la Federación, parece estar mal planteada en principio porque si bien los créditos fiscales son preferentes a muchos otros créditos, existen algunos, como los salarios caídos de los trabajadores, que son preferentes a los fiscales y, en consecuencia, si existe un interventor de parte de los trabajadores, por ejemplo, para vigilar que se cubran sus salarios, no parece cierto en la práctica que este interventor laboral pudiera ser desplazado por el interventor fiscal, en virtud de que aquí entraría en conflicto dos leyes, la laboral y la fiscal, y la primera tendría mayor jerarquía por ser reglamentaria de la constitución, por lo que se concluye que si la interventora laboral ya estaba en funciones al nombrarse un interventor fiscal, este no podrá legalmente hablando, sustituir a aquel. en todo caso podrían continuar los 2, desempeñando cada uno las funciones propias de su cargo.

En aquellos casos en los que a pesar del nombramiento del interventor fiscal, los funcionarios de la empresa no atendieran sus indicaciones para salvaguardar los intereses del fisco, la autoridad exactora podrá sustituir el nombramiento de interventor con cargo a la caja, por el interventor - administrador, el cual tendrá todas las facultades que normalmente se les conceden por las leyes a esas personas, inclusive las de ejercer actos de dominio.

Por disposición expresa de los preceptos fiscales de la legislación mexicana de la materia aplicable a este tipo de situaciones, el interventor - administrador no quedará supeditado al dueño de la negociación.

El interventor-administrador actúa con todas las facultades de administrador de una sociedad mercantil o como dueño, cuando la negociación no es una sociedad.

El nombramiento de interventor - administrador deberá ser inscrito en el Registro Público que corresponda a la circunscripción geográfica el domicilio de la empresa a fin de que surta todos los efectos legales, incluso, hacia los terceros que realicen actos de negocios con esa empresa.

2.- Respecto de la extinción del crédito fiscal, no se produce vía remate sino a través de amortizaciones del 10% de los ingresos de la negociación (artículo 165 del Código Fiscal), que el interventor va recaudando diariamente o a medida que se obtengan, y que deberá enterarlo en la caja recaudadora de la oficina exactora, la enajenación solo procederá en caso de que existiera graves irregularidades que la justificara.

La intervención se levantará cuando los créditos fiscales hayan quedado satisfechos, o bien, cuando, en los términos de las disposiciones fiscales aplicables, se hubiera perfeccionado la enajenación de la empresa. En estos casos, si el nombramiento de

interventor se hubiera inscrito en el Registro Público correspondiente, la autoridad deberá dar aviso respectivo para que se cancele el nombramiento.

Los preceptos fiscales aplicables señalan que la enajenación del negocio por parte de las autoridades fiscales procederá cuando, a pesar de la intervención, las cantidades recaudadas para la redención de los adeudos fiscales no alcancen a cubrir en tres meses cuando menos el 24% del monto de los adeudos, excepto cuando se trate de un negocio que obtiene la parte fuerte de sus ingresos en determinadas épocas del año. En este caso el por ciento que se tome en cuenta será el que corresponda al número de meses transcurridos, a razón del 8% mensual.¹¹

Como pudiera ocurrir que los bienes señalados para la traba de ejecución están ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujeto a cédula hipotecaria, el Código Fiscal de la Federación dispone que no obstante ello se practique el secuestro, entregándose los bienes embargados al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y deberá darse aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Independientemente del embargo a que he hecho referencia, pueden darse otros en los siguientes casos:

¹¹ Idem, Pág. 241.

a) Embargo administrativo a solicitud del deudor a efecto de garantizar un crédito fiscal, previsto en el artículo 141 fracción v del Código Fiscal de la Federación.

b) Embargo precautorio, cuando la autoridad considera que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte bienes o realice maniobras para quedar en estado de insolvencia. El cual ya expliqué en el tema I de este capítulo.

c) Embargo de bienes ilegalmente introducidos al país, que en sentido estricto debe denominar secuestro, ya que sustraen al particular para asegurar su control. se encuentra regulado en los artículos 44 fracción II y 152 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.

V.- EL REMATE

Una vez realizado el embargo el último paso del procedimiento administrativo de ejecución es el remate con el que se cubrirá el crédito fiscal correspondiente.

Como un dato de referencia, un acto previo al remate en el procedimiento económico coactivo es el de el avalúo la cual puede ser definida como el acto que consiste en fijar un valor de los bienes embargados.

Jurídicamente se denomina al remate de bienes embargados como la serie de acciones que toman las autoridades competentes para propiciar y lograr la enajenación en favor de terceros de los bienes. de acuerdo con las disposiciones fiscales mexicanas de carácter federal, un remate de bienes procede cuando se den las siguientes situaciones:

a) Que se hubiere ya fijado la base para llevar a cabo el remate, conforme a los preceptos fiscales aplicables.

b) Cuando el sujeto dueño de los bienes no proponga comprador dentro de los plazos legales.

Con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados, su enajenación deberá realizarse en subasta pública o almoneda, que generalmente se realiza en el local de la oficina ejecutora, mediante convocatoria publicada cuando menos 10 días antes del remate.¹²

Podrán ejecutarse hasta dos subastas con 15 días de diferencia cada una, y si el remate no se realiza o no se presentan postores, en la primera se podrán enajenar directamente o por tercera persona, o adquirirlo el fisco.¹³ Cuando no se hubiera fincado el remate en la primera almoneda, porque no hubieren concurrido postores, o los que concurrieron no hicieron ninguna oferta, cuando menos igual a la

¹² Obc, Delgadillo Gutiérrez, Pág. 165.

¹¹ Idem, Pág.165.

postura legal, se fijará fecha para una segunda, dentro de un plazo máximo de 15 días. En este acaso la base de la postura se determinará deduciendo en un 20% de la señalada para primera, y si tampoco en esta segunda almoneda hubiere ninguna postura legal se considera que el bien se enajenó en un 50% del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad se lo adjudique, o bien lo enajene fuera de remate, o lo done a alguna dependencia gubernamental o a instituciones asistenciales.

Procede la enajenación fuera de subasta:

1.- Cuando el embargado proponga comprador hasta antes de que se finque el remate, es decir antes que cause estado, se dice que causa estado el remate cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo señalado por la ley, o bien, porque se haya vencido el plazo para impugnar mediante un recurso de procedimiento económico coactivo, o habiendo interpuesto el recurso, quede firme la resolución confirmatoria del acto impugnado.

2.- Cuando el adquirente sea el fisco debido a falta de postores, a falta de pujas o en caso de empate, y

3.- Cuando los bienes sean de fácil descomposición o deterioro, o se trate de materiales inflamables.

Las personas que pretendan concurrir como postores a un remate fiscal de bienes deberán formular una petición por escrito ante

la oficina ejecutora, y deberá acompañarlo con un certificado de depósito de cuando menos del 10% del valor fijado para el remate, ante una institución de crédito expresamente designada para ese efecto en la convocatoria.

El remate deberá ser convocado por la autoridad en un fecha fijada. Dentro de los 30 días siguientes a aquellas en que se determinó la base, entre la convocatoria y la fecha del remate deberá mediar cuando menos un plazo de 10 días.¹⁴

El día y hora señalado para el remate, el jefe de la oficina ejecutora informará a quienes hayan concurrido a él, los nombres de las personas que podrán participar en la almoneda, por haber presentado los siguientes documentos:

a).- Escrito con los datos del oferente.

b).- Postura no menor de las dos terceras partes de la base fijada para el remate, la cual se determinará por el valor de el avalúo del bien que señalen los peritos designados por la autoridad y por el deudor o por el precio acordado entre el ejecutor y el embargado.

c).- Certificado de depósito cuando menos por el 10% de la base fijada para el remate.¹⁵

¹⁴ Obc, Mabarak Cerecedo, Pág. 242.

¹⁵ Obc, Delgadillo Gutiérrez, Pág. 165.

Si en relación con los bienes sacados a remate hubiere otros acreedores, según los datos del registro de los bienes correspondientes a los últimos 10 años se le deberá citar para que exprese lo que a su derecho convenga.

Los participantes harán los ofrecimientos o pujas, para mejorar su postura y el jefe de la oficina ejecutora fincará el remate a quien sostenga la mas alta. Tratándose de bienes muebles el vencedor dispondrá de 3 días para enterar el resto de la cantidad ofrecida de contado, ya que una parte de la postura puede haber sido ofrecida a plazos, tan pronto como el postor cumpla con ese requisito se citará al contribuyente para que dentro de tres días hábiles entregue la factura y documentos comprobatorios de la enajenación de los mismos, y posteriormente la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con los documentos, los bienes que le hubiere adjudicado, el adquirente de inmuebles o negociaciones tendrán 10 días para cubrir la diferencia del precio ofrecida de contado y dentro de los 10 días posteriores se deberá firmar la escritura y entregar al adquirente los bienes adjudicados libres de todo gravamen.¹⁶ En caso de que el embargado se negare a entregar las escrituras del inmueble o si entregando la escritura, se negare a firmarla de pago y cancelación del Registro Público de la Propiedad, la autoridad firmará la escritura en rebeldía. Cuando los adquirentes no enteren la diferencia del precio dentro de los plazos señalados, perderá su depósito en favor del fisco.

El producto del remate de subasta o de la adjudicación al fisco,

¹⁶ Idem, Pág. 166.

deberá aplicarse a cubrir el crédito fiscal, de acuerdo con la prelación de pago. el orden para la aplicación del producto del remate es el siguiente: los gastos de ejecución; los recargos y multas; los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que motivarán el embargo, y los vencimientos ocurridos durante el procedimiento administrativo y el excedente se entregará al embargado, salvo que medie orden escrita de autoridad competente o que el propio embargado acepte, también por escrito, que se haga entrega total o parcial de saldo a un tercero, que pueden ser otros acreedores del embargado.

En el supuesto de no satisfacerse totalmente el interés fiscal con el producto de la enajenación o adjudicación, la autoridad fiscal deberá proceder a investigar nuevamente la existencia de bienes embargables propiedad del deudor, con objeto de iniciar un procedimiento administrativo de ejecución, mientras no se produzca la prescripción del crédito fiscal.

El procedimiento administrativo de ejecución como puede observarse, se trata de un procedimiento simple mediante el cual el fisco federal hace efectivo los adeudos a su favor y a cargo de los contribuyentes en su primera fase, esto es, hasta el momento en que se finca el remate, se trata de actos de molestia a los contribuyentes y, por lo tanto, los actos de autoridad deberán de sujetarse a lo dispuesto por los artículos 14 y 16 Constitucional para respetar las Garantías Individuales otorgadas a favor de los particulares.

El procedimiento administrativo de ejecución podrá suspenderse cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, o por haber interpuesto un recurso administrativo o juicio de nulidad, esta suspensión de los actos administrativos de ejecución son a petición del interesado.

Para que se conceda la suspensión del procedimiento de ejecución, cuando se van a intentar la promoción del recurso fiscal o juicio de nulidad, es necesario que se garantice el interés fiscal. Este consiste en el crédito fiscal que se haya determinado o requerido, mas los recargos devengados o por devengar, mas los gastos de ejecución.

La suspensión dura hasta que se le comunique a la autoridad ejecutora la resolución definitiva en el recurso, procedimiento o juicio con relación al cual se hubiere concedido la suspensión.

CAPITULO V

MEDIO DE DEFENSA JURIDICO FISCAL

Considero que es conveniente abrir este capítulo en la presente tesis, para dar a conocer con que medios de defensa fiscales cuenta el gobernado, en caso de que la autoridad no cumpla con los requisitos de ley, viole los preceptos legales y constitucionales o tenga vicios en el procedimiento, o en sus funciones de control de obligaciones fiscales, y por consiguiente el particular resultare lesionado en sus derechos, personas, familia, domicilio, papeles o posesión por dichas violaciones de la autoridad administrativa - fiscal.

I. RECURSO ADMINISTRATIVO.

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la administración, de acuerdo con la doctrina, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, en consecuencia los actos que realice la administración se verifican por los órganos competentes de acuerdo con las formalidades legales.

Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la administración que permita a la vez, el reestablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los

particulares, que proporcionan a estos la oportunidad de obtener la revocación o anulación de los actos dictados con violación a la ley aplicable, o sin la aplicación de la debida. De estos medios de defensa los que se hacen valer ante la propia autoridad administrativa, generalmente se denominan recursos administrativos.

Siguiendo el concepto de Rafael de Pina, nos dice que el recurso administrativo es un "medio de impugnación establecido contra los actos de la administración pública y utilizable por los administrados cuando, a su juicio, les cause algún agravio".

El maestro Humberto Delgadillo define el recurso administrativo como "un medio de defensa que la ley establece para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese mismo órgano, o por su inferior jerárquico".¹

El recurso administrativo viene hacer una facultad que el legislador quiso reconocer en favor del gobernado, a fin de protegerlo de aquellos actos que emanados del poder ejecutivo, atenta contra el interés de los particulares, por que la autoridad que emitió el acto no observa debidamente las disposiciones legales correspondientes.

La importancia del recurso administrativo radica en que normalmente la ley establece que es improcedente acudir ante los organismos jurisdiccionales, si en el orden administrativo existe algún

¹ DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO, Principios de Derecho Tributario, México D.F. 1996 Pág. 187.

medio de defensa que permite al gobernado obtener la revocación o modificación del acto o resoluciones administrativas ilegales o viciadas.

Por otra parte el recurso administrativo también es importante porque permite a la administración revisar sus actos a instancia del particular, cuando este se considera agraviado por un acto o resolución que estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad, la autoridad puede modificarlo, revocarlo o inclusive nulificarlo, a fin de que reestablecer sin mayores dilataciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.

Al respecto la S.C.J.N. ha establecido la tesis de que "la autoridad administrativa puede revocar sus propias resoluciones cuando el acto administrativo es contrario a la ley".²

Una vez de haber hecho un estudio de la doctrina sobre el recurso administrativo creo conveniente mencionar los elementos esenciales para agotar un recurso, los que considero que son:

1). Una ley que establezca el recurso.- Esto quiere decir que solo van a proceder los recurso previstos en la ley y en este caso en el Código Fiscal de la Federación o los demás ordenamientos fiscales, de lo contrario las inconformidades resultaran improcedentes y no produce efectos legales.

² DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, décimo tercera edición, México D.F. 1985, Pág. 787.

2). Un acto o resolución administrativa.- El recurso administrativo a pesar de estar previsto en las leyes fiscales solo procederá contra actos o resoluciones administrativas, por lo que para poder interponer un recurso es necesario que primero la autoridad administrativa realice un acto o emita una resolución que sea definitiva, que sean personales, que cause agravios y que conste por escrito, por lo que si no existe un acto o resolución administrativa el recurso no puede concebirse.

3). Un interés jurídico lesionado.- El acto o resolución del poder ejecutivo debe causar una lesión al interés jurídico-fiscal del gobernado, derivado de un derecho que la ley otorga a su favor y que al ser reconocido por la autoridad le cause un agravio directo, personal y actual.

4). instancia de parte.- El recurso administrativo solo puede ser iniciado por el interesado o afectado en su interés jurídico.

5). Existencia de una autoridad competente.- Para conocer y resolver el recurso debe existir previamente una autoridad competente, de nada serviría que la ley estableciera el recurso, si no existe una autoridad que resuelva o conozca de la interposición del recurso, ya que además de que la ley prevea un recurso contra actos o resoluciones de autoridad administrativa, también debe hacer mención de que autoridad conocerá de dicho recurso.

Por lo que el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación establece que el escrito de interposición del recurso debe representarse ante la autoridad que emitió o ejecuto el acto impugnado.

La tramitación del recurso debe concluir con una resolución en que se revoque, modifique o confirme el acto o procedimiento impugnado o se dicte un nuevo acto que sustituya al anterior impugnado.

Por disposición expresa de la ley, todo recurso administrativo debe de interponerse por escrito con los requisitos que de cada recurso administrativo mencione o requiera la propia ley respectivamente, -que mas adelante mencionaremos- y dentro del plazo legalmente establecido, el cual es improrrogable.

Además en el escrito del recurso se deben ofrecer las pruebas y posteriormente la autoridad que conozca del asunto debe proveer su admisión y desahogo.

Una vez integrado el expediente del recurso con todos los elementos del juicio necesario, la autoridad encargada de resolverlo debe dictar su resolución dentro del plazo legalmente establecido, para lo cual debe proceder a estudiar, analizar y valorar todo y cada uno de los agravios expresados y pruebas rendidas, refiriéndose a cada uno de estos elementos en la resolución, expresando las razones por las que los considero procedentes o improcedentes según sea el caso.

En materia de recurso administrativo, como la autoridad encargada de resolverlo es una autoridad fiscal administrativa, si esta no resuelve dentro del plazo legalmente establecido, opera la presunción de resolución negativa o negativa ficta, que consiste en la confirmación tácita en este caso.

II. RECURSO ANTE LOS ORGANISMOS FISCALES AUTONOMOS.

Además de la Secretaría de Hacienda existen otros sujetos activos, autónomos, de la relación jurídico-fiscal, que no obstante de tener personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, están subordinados al propio Estado, pero que conforme a la legislación tiene facultad para determinar sus contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por si mismo, -de ahí la autonomía de esos órganos fiscales- ó a través de las Oficinas Federales de Hacienda.

Tales organismos fiscales autónomos son el IMSS y el INFONAVIT entre otros, esto de conformidad con lo dispuesto por el capítulo I del título IV de la ley del IMSS y el artículo 30 de la Ley del INFONAVIT.

Podemos mencionar como referencia que cada Organismo Fiscal Autónomo tiene su propia legislación, pero en cuestiones fiscales no previstas en sus preceptos legales, y en los casos previstos en la propia

ley, se utiliza como ley supletoria el Código Fiscal de la Federación y el Código de Procedimiento Federal Civil.

Hago referencia a lo anterior porque dentro de este tema, veremos que recurso se puede interponer ante los Organismos Fiscales Autónomos, en caso de violar la ley respectiva o no realizar sus actos conforme a lo establecido en la legislación. dichos recursos son:

1. RECURSO DE INCONFORMIDAD ANTE EL IMSS.

Si bien es cierto que este recurso no corresponde a un medio de defensa que prevea el Código Fiscal de la Federación, estimo que es de particular importancia abordarlo, en virtud de que resulta ser un medio de defensa jurídico-fiscal previsto en la ley respectiva para impugnar actos o resoluciones de una autoridad fiscal, a pesar de ser esta distinta a Hacienda y tener facultades autónomas a la del Estado.

El recurso que procede contra actos y resoluciones definitivas emitidas por el IMSS, es el de inconformidad, ese recurso se encuentra previsto por el artículo 274 de la Ley del Seguro Social, y regulado por el reglamento del precepto citado de la ley invocada.

De acuerdo con lo señalado por el artículo 4o. del reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, el recurso deberá interponerse dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación del acto definitivo que se impugne. (esto es, que el término

comenzará a correr a partir del tercer día de que haya sido notificado legalmente el acto o resolución que se pretende impugnar.)

En relación con el artículo citado, nos dice que; la presentación del escrito en que se interponga el recurso se hará directa y personalmente en el instituto o delegación correspondiente, o por medio de correo certificado con acuse de recibo, y que el escrito debe de ir dirigido al consejo técnico del instituto o en su caso al consejo consultivo de la delegación correspondiente.

Los requisitos que deberán observar en el escrito del medio de defensa que se comenta, se encuentra previsto en el artículo tercero del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social.

Entre los requisitos formales que debe contener el escrito de inconformidad para su admisión, están previstos los siguientes:

*a) Expresará el nombre y domicilio del recurrente, así como el número de su registro patronal, o de su cédula de inscripción como asegurado, según el caso;

b) Mencionará con precisión la oficina o funcionario de que emane el acto reclamado, indicando con claridad en que consiste este acto y citando, en su caso, las fechas y números de la liquidación, oficio o documento en que conste la determinación impugnada, así como la fecha en que esta le hubiere sido dada a conocer;

c) Hará una exposición sucinta de los motivos de inconformidad y fundamentos legales de la misma; y,

d) Contendrá una resolución con las pruebas que pretenda se reciban para justificar los hechos en que se apoye el recurso".

Este mismo artículo en cita prevé que en el caso de que la interposición del recurso sea realizado por conducto de representante legal o mandatario del agraviado, deberá acompañarse a dicho escrito el poder que permita demostrar el acreditamiento de la personalidad.

Por otro lado el artículo en cita, señala que en caso de existir deficiencias en el escrito, se prevendrá al recurrente por una sola vez para que en un término de cinco días lo aclare, corrija o complete, apercibiéndolo que de no hacerlo se desechará de plano dicha promoción.

La resolución que proceda se deberá de emitir en un término de tres meses, ya que en caso contrario se produce la negativa ficta, contra la que produce el juicio de nulidad, ante el Tribunal Fiscal de la Federación de acuerdo a lo que establece el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, también procede el juicio de referencia contra la resolución que se dicta y sea contraria a los intereses del particular.

2. RECURSO DE INCONFORMIDAD ANTE EL INFONAVIT.

El artículo 52 de la Ley del INFONAVIT, establece este recurso en favor de las empresas de los trabajadores y de sus beneficiarios, en contra de resoluciones del instituto sobre suscripción, créditos, cuantía de la aportación y descuentos, y cualquier otro acto que lesione los derechos de los trabajadores, beneficiarios o patrones.

En el reglamento de este artículo se establece el procedimiento para el trámite y resolución del recurso, que deberá interponerse en un plazo de 15 días a partir de que surta efectos la notificación del acto reclamado, en el caso del patrón, y de 30 días para el trabajador o sus beneficiarios.

Además el recurso debe ser resuelto por la comisión de inconformidad y de valuación del propio instituto.

El artículo 5o. del reglamento de la comisión de inconformidades y de valuación del infonavit literalmente establece lo siguiente: "Artículo 5.- El recurso de inconformidad o la controversia sobre la valuación se interpondrá por escrito, directamente ante la comisión o por correo certificado con acuse de recibo, caso este último en que se tendrá como fecha de presentación la del día en que hayan sido depositados en la oficina de correos".

En el escrito en que se interponga el recurso se deberá señalar:

1. Nombre del promovente y en su caso, el de su representante legal;

2. Su número de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

3. El domicilio para oír y recibir notificaciones.

4. El nombre y domicilio del tercero o terceros interesados, si los hubiere y;

5. El acto reclamado y las razones por las que a su juicio se lesionaron sus derechos.

Además de los requisitos anteriores el recurso debe de ir acompañado del documento en que conste el acto controvertido, el acta de notificación, las pruebas que ofrezca y, el instrumento que acredite la personalidad en el caso de que el recurso se promueva por representante legal.

Si el escrito del recurso presenta irregularidades como no haber acreditado la personalidad del promovente o exista falta de claridad o precisión en el contenido del escrito, se prevendrá al recurrente por una sola vez para que en un término de 10 días aclare, corrija o complete la promoción, apercibiéndolo que de no hacerlo se desechará el recurso.

El patrón en vista de una resolución del INFONAVIT, en el cual determina un crédito fiscal en materia de viviendas podrá optar entre presentar el recurso de inconformidad previsto en la ley, o iniciar juicio

de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es decir que es optativo para los patrones agotar dicho recurso o acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El artículo 54 dispone que "las controversias entre los patrones y el instituto, una vez agotadas, en su caso el recurso de inconformidad se resolverá por el Tribunal Fiscal de la Federación".

Una vez integrado el expediente correspondiente y se hayan desahogado las pruebas ofrecidas, se elaborará el proyecto de resolución, misma que deberá emitirse dentro de los 15 días posteriores a la elaboración del proyecto.

III. RECURSO DE REVOCACION.

Una vez visto los recursos utilizados para impugnar los actos o resoluciones de los Organismos Fiscales Autónomos, veremos en este tema un recurso administrativo previsto en el Código Fiscal de la Federación, el cual es el recurso de revocación.

El recurso de revocación que es aquel medio de impugnación establecido contra los actos o resoluciones definitivas de las autoridad jurídico-fiscal y utilizable por los gobernados cuando a su juicio les cause algún agravio.

De acuerdo a lo que menciona el Código Fiscal de la Federación en su precepto 116, el recurso de revocación se podrá interponer contra los actos administrativos dictados en materia fiscal.

Se puede decir que recurso de revocación es optativo para el causante, esto quiere decir que el agraviado puede impugnar dicha resolución presentando el recurso de revocación, o bien, si así lo prefiere, puede inmediatamente iniciar el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, inclusive puede presentar primeramente el recurso de revocación y si la resolución de dicho recurso le sigue causando agravio puede posteriormente presentar demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, con los requisitos y plazos que la ley establece, pero si el agraviado decide interponer inmediatamente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación ya no podrá interponer el recurso de revocación.

El término para interponer el recurso de revocación de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en su numeral 121, es dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efecto la notificación excepto por lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de dicho ordenamiento, los cuales se establecen que pueden ser en cualquier tiempo antes de la publicación de la convocatoria a remate de lo embargado, si el recurso se interpone contra el procedimiento administrativo de ejecución porque no se ajusto a la ley, y de 10 días, si el embargado o tercero acreedor no está de acuerdo con la valuación hecha de los bienes embargados.

De acuerdo con el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación el recurso de revocación procede contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

1. Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
2. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
3. Dicten las autoridades aduaneras.
4. Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravios al particular en materia fiscal.

también procede el recurso de revocación contra los actos de autoridades fiscales federales que:

1. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se aleguen que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o la indemnización por cheques no pagados.
2. Se dicte en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se aleguen que este no se ha ajustado a la ley.
3. Afecten el interés jurídico de terceros.

4. Determinen el valor de los bienes embargados.

El recurso de revocación deberá satisfacer de acuerdo con los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación los siguientes requisitos:

1. Constar por escrito.

2. Nombre o denominación o razón social del promovente.

3. El domicilio fiscal.

4. El número del registro federal de contribuyentes.

5. Autoridad a quien se dirige.

6. Domicilio para oír y recibir notificaciones en su caso.

7. Nombre del licenciado en derecho que autorice para recibir notificaciones, en su caso.

8. La resolución o acto que se impugna.

9. Los agravios que le cause la resolución o acto impugnado.

10. Hechos que se controvertan.

11. Pruebas relacionada con los hechos.

12. Firma del promovente.

Cuando se omita algunos de los requisitos anteriores, la autoridad requerirá al promovente para que en un plazo de 5 días cumpla con dicho requisito, y en caso de que no cumpla con el requerimiento, la autoridad fiscal desechará el recurso.

Asimismo, cuando el particular por ignorancia o desconocimiento de la ley fiscal, interponga un recurso de revocación sin señalar de manera precisa que se trata de un medio de defensa, el tribunal fiscal de la federación a considerado que deberá admitirse siempre que reúnan los requisitos mínimos que le permitan a la autoridad deducir que se trata de dicho recurso. Este criterio se encuentra sustentado en la siguiente tesis.

REVOCACION.- Requisito para procedencia del recurso administrativo.- La instancia de un particular da figura al recurso administrativo por sus características intrínsecas y no por las extrínsecas; aun cuando no se exprese su nombre, ni el dispositivo legal que lo previene, por tanto debe entenderse que se promueve recurso de revocación, en los términos de los artículos 160 y 161 del Código Fiscal de la Federación, y aunque no se designe como tal, cuando dentro del término legal y ante la autoridad fiscal se presenta un escrito en el que se exprese argumentos y se ofrezcan pruebas que

impugnen una resolución de créditos fiscales visible en la revista del Tribunal Fiscal de la Federación. septiembre-octubre de 1979, p.261.

Además de los requisitos mencionados anteriormente el escrito de recurso de revocación que se interponga deberá ir acompañado con la siguiente documentación:

1. Los documentos que acrediten su personalidad, cuando actúe a nombre de otro o de personas morales.
2. 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 ultima publicación y el órgano en que esta se hizo.
4. Las pruebas documentales, o señalar el archivo o lugar en que se encuentre, y el dictamen pericial en su caso.

En el recurso de revocación se admite toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesional de las autoridades, mediante absolución o de posiciones.

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, es decir, el recurso de revocación se presenta en la oficialía de partes de la S.H.C.P., dirigida a la autoridad competente la cual dispone de tres meses para dictar la resolución y notificarla al promovente, ya que de no hacerlo se tendrá como confirmación tácita, presentándose así la figura de la negativa ficta, por lo que transcurrido ese plazo podrá interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, este lo turnará a la que sea competente.

La resolución que ponga fin el recurso podrá de acuerdo con el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación:

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

5. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

De lo anterior se desprende que los efectos del recurso de revocación es; confirmar, modificar o revocar el acto impugnado.

El recurso de revocación es improcedente de acuerdo con el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación cuando se haga valer contra actos administrativos:

1. Que no afecten en el interés jurídico del recurrente.
2. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias.
3. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
4. Que se hayan consentido, por no interponerlo dentro del plazo establecido por el propio Código Fiscal.
5. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
6. En caso de que no se amplíe el recurso de revocación o si la ampliación no se expresa agravio alguno.

7. Si son revocados los actos de la autoridad.

De acuerdo con el artículo 126 del Código Fiscal de la Federación, en el recurso de revocación tampoco procede contra actos que tengan por objeto hacer efectiva fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

IV. JUICIO DE NULIDAD.

Otro medio de defensa jurídico-fiscal que el particular agraviado puede utilizar contra los actos y resoluciones de autoridad es el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual al igual que el recurso de revocación es optativo para el sujeto pasivo que a su criterio se considera agraviado en sus intereses jurídicos, ya que puede optar por recurrir al recurso de revocación o interponer demanda de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios de nulidad que se promueven por los particulares agraviados, en contra de las resoluciones definitivas que se indican a continuación.

I. Las dictadas por Autoridades Fiscales Federales y Organismos Fiscales Autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

Los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación en tratándose de juicios de nulidad podrán:

I. Admitir, desechar o tener por no presentada la demanda o la ampliación, sino se ajustan a la ley.

II. Admitir o tener por no presentada la contestación de la demanda o de su ampliación o desecharlas en su caso.

III. Admitir o rechazar la intervención del tercero.

IV. Admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas.

V. sobreseer los juicios antes de que hubiera cerrado la instrucción en los casos de desistimiento de la demanda o de revocación de la resolución impugnada por el demandado.

VI. Las demás que les corresponda conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

En cuestión con la conexidad, se requiere de la coexistencia temporal de dos cuestiones controvertidas pendientes de solución y que se encuentre una de ellas bajo la jurisdicción de la autoridad administrativa en el recurso de revocación y la otra en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, siendo conexos los créditos fiscales que se controvierten en este caso, la autoridad fiscal podrá declarar improcedente el recurso de revocación con base a la existencia de una demanda de nulidad que versa sobre un crédito fiscal conexo al que se controvierte en el recurso, cuando el juicio de nulidad se inició antes que el recurso de revocación, en el caso de que fuere el recurso de revocación el primero en iniciarse, la autoridad fiscal podrá solicitar ante el Tribunal Fiscal de la Federación el sobreseimiento del juicio de nulidad, con base en el recurso intentado, en ambos casos, quedará subsistente la primera cuestión a la ley, por ejemplo cuando se quiere impugnar por medio de un recurso de revocación, una multa interpuesta por haber omitido contribuciones y ya se haya impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación la resolución en la que se determinó dicha omisión, solamente procederá combatir dicha multa ante el propio tribunal.

El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación es procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad

administrativa-fiscal que se consideren ilegales y, por lo tanto se desean impugnar; la acción la tiene tanto el particular como la propia autoridad administrativa.

El particular podrá iniciar el juicio contra resoluciones definitivas y que le cause agravios en sus intereses jurídicos, se considera que son resoluciones definitivas en el ámbito administrativo-fiscal, aquella respecto de las cuales no exista recurso alguno señalado por las leyes fiscales para combatirla, o bien, sea optativo para el causante utilizar el recurso previsto por la ley, o iniciar el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La autoridad administrativa-fiscal podrá impugnar mediante este juicio aquellas resoluciones que ella misma dicto y que consideran que no están apegadas a derecho y además que son favorables a los particulares.

En los términos del Código Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad se iniciara con la interposición de la demanda, la cual debe interponerse dentro de los 45 días siguientes en que surta sus efectos la notificación de la resolución que se pretenda impugnar, no quedarán comprendidos los días inhábiles y aquellos en que se suspendan las labores del Tribunal Fiscal de la Federación.

La demanda debe ser presentada directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación o enviarse por correo certificado, con acuse de recibo, si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde

esté la sede de la sala, siempre que el envío se efectuó en el lugar en que resida el demandante.

En los casos de que se presente la demanda directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, deberá tomarse en cuenta el horario de trabajo de dicho tribunal que es de las 9:00 horas, a las 15:00 horas.

Los requisitos que debe contener la demanda son:

1. Constar por escrito.
2. Nombre del actor.
3. Domicilio fiscal.
4. Domicilio para oír y recibir notificaciones en su caso.
5. La firma de quien formule el escrito de demanda, sin este requisito se tendrá por no presentada, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, en todo caso, imprimirá su huella digital y firmará otra persona en su ruego.
6. Nombre del licenciado en derecho autorizado para oír y recibir notificaciones, en su caso.
7. El nombre y domicilio del particular demandado, cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
8. Nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
9. La autoridad o autoridades demandadas.
10. La resolución o procedimiento que se impugne.
11. Los hechos que den motivo a la demanda y en que el demandante apoye su petición narrando con claridad y

precisión, e indicando a aquellos que concretamente se impute al demandado.

12. Concepto de impugnación, es decir, expresión de los conceptos de nulidad que se hagan valer en contra de las resoluciones o procedimiento, o sea la expresión de agravios.

13. Las pruebas que el actor se proponga rendir, las cuales deberá relacionar con cada uno de los hechos, cuando ofrezca prueba pericial o testimonial, el actor deberá indicar los nombres de los peritos o testigos y acompañará los interrogatorios que deban contestar, sin el cumplimiento de estos requisitos, no se tendrán como ofrecidas.

Además de los requisitos anteriores y de acuerdo a lo que señale el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, la demanda debe ser acompañada por los siguientes documentos:

1. Copia de la demanda para cada una de las partes con sus anexos.

2. El documento que acredite su personalidad cuando no gestione a nombre propio, este documento normalmente es un poder notarial, a menos que compruebe que dicha personalidad le ha sido reconocida en el procedimiento del cual haya demandado la resolución que reclame, en cuyo caso deberá acompañar a este documento.

3. Si se reclama negativa ficta, deberá exhibirse copia de la instancia no resuelta por la autoridad.

4. El documento en que conste la resolución o acto impugnado.

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

6. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.

7. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que deberá ir firmado por el demandante.

8. Las pruebas documentales que ofrezca.

En caso de que la demanda que se presenta le haga falta alguno de los requisitos mencionados anteriormente, está incompleta o es oscura o irregular, la sala del tribunal a la que por turno tocó el conocimiento del asunto, deberá requerir al actor para que en un término de 5 días, contados a partir de que surta efecto la notificación del mismo, la aclare, corrija o complete de acuerdo con lo previsto por la ley, apercibiéndolo que de no hacerlo se desechará de plano.

los casos de improcedencia del juicio de nulidad y de la procedencia del sobreseimiento del mismo, se encuentran previstos en

el capítulo II del título IV del Código Fiscal de la Federación, artículos 202 y 203 respectivamente (lo remitimos a esos artículos).

Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento.

Si no se produce la contestación a tiempo o esta no se refiere a todos los hechos, se tendrá como ciertos los que les impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por los hechos notorios resulten desvirtuados.

En la contestación de la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción, la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada.

La resolución del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinará todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, la demanda y la contestación, en sus puntos resolutorios expresará con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca.

Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia o resolución de la sala deberá examinar primero aquello que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana.

La sentencia definitiva dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, causa estado, cuando no se interpone un recurso establecido en el Código Fiscal de la Federación, dentro del término establecido por la propia ley fiscal, o a un interponiéndolo confirmará la sentencia del acto o resolución impugnada, o en caso de que el particular demandante no interponga dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes a aquel en que surta sus efectos la notificación de la sentencia, el juicio de amparo ante los Tribunales Federales.

La resolución definitiva del Tribunal Fiscal de la Federación, podrá:

1. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
2. Declarar la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada.
3. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma en términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Las sentencias definitivas pronunciadas por las salas del Tribunal Fiscal de la Federación, tendrá el efecto legal de anular o declarar la validez de la resolución impugnada o mandar a reponer el procedimiento.

V. JUICIO DE AMPARO.

Una vez explicado los medios de defensa que el particular afectado en su derechos puede interponer en materia fiscal ante la autoridad administrativa-fiscal, creo conveniente abordar el juicio de amparo como otro medio de defensa mas, contra actos y resoluciones de las autoridades fiscales, ante los tribunales judiciales, solo que como no es mi propósito para este trabajo un estudio detallado del juicio de amparo, solo trataré de explicar someramente.

Solo por medio del juicio de amparo se puede llevar al poder judicial una contienda, una controversia, entre el estado como autoridad y un particular, por lo que considero que el juicio de amparo es el medio que constitucionalmente existe en México para acudir a los tribunales, por lo tanto la ley de justicia administrativa no es anticonstitucional porque no se ha desconocido el control constitucional que el poder judicial tiene sobre las sentencia del tribunal fiscal, o de cualquier resolución dictada por las autoridades fiscales, ya sean objeto del juicio de amparo.

Ya que el juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional protectora de las garantías individuales del gobernado, el sujeto pasivo de la relación jurídico fiscal puede acudir a esta instancia si las resoluciones o actos de la autoridad administrativa-fiscal le sigue causando agravios en sus garantías de seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 Constitucional.

Para interponer el juicio de amparo el particular tendrá que agotar primeramente todos los medios de defensa jurídico-fiscales previstos en la ley y posteriormente acudir al juicio de amparo si la resolución o acto de la autoridad fiscal le siguen causando agravios en sus garantías individuales.

Es fundamental mencionar que el juicio de amparo se clasifica en indirecto y directo.

El amparo indirecto en materia fiscal procede:

1. Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicios al particular.
2. Contra actos de autoridad fiscal que implique violación directa de garantías. en este caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente al amparo, habida cuenta de que este juicio es el medio idóneo para la protección de las garantías individuales.
3. Contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación distintos de la sentencia definitiva, es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad, es decir,
4. Resoluciones distintas de las sentencias que pone fin y resuelve el asunto, por ejemplo, las resoluciones que

desechan una demanda o una prueba o la que sobresee el juicio.

El amparo indirecto se pide ante el juez de distrito según el artículo 114 de la Ley de Amparo y los requisitos que debe contener la demanda de amparo se establece en el artículo 116 de su ordenamiento.

De acuerdo con el artículo 135 de la Ley de Amparo la suspensión del acto reclamado tratándose de cobro de contribuciones, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos, previo depósito de la cantidad que se cobra, ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa o Municipio a que corresponda. 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; en este último caso, se asegurara el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes aplicables.³

La substanciación del juicio de amparo indirecto se establece en los artículos del 145 al 157 de la Ley de Amparo.

³ LEY DE AMPARO, 14 de Septiembre de 1994, artículo 135, Pág. 71-72.

En lo que respecta al amparo directo en materia fiscal procede contra sentencias definitivas (contra las que ya no procede ningún recurso ordinario) del Tribunal Fiscal de la Federación.

De acuerdo con el artículo 163 de la Ley de Amparo la demanda de amparo directo deberá de presentarse por conducto de la autoridad que emitió la resolución definitiva, en el caso de materia fiscal ante la sala del Tribunal Fiscal de la Federación que emitió la sentencia definitiva esta tendrá la obligación de hacer constar al pie del escrito, de la misma fecha en que fue notificada al quejoso la resolución reclamada y la de presentación del escrito, así como los días inhábiles que mediaron entre ambas fechas, también tienen la responsabilidad de correr traslado de las copias de la demanda entre las partes, así como la remisión del original y de informes justificado que se formule, al Tribunal Colegiado de Circuito ya que según el artículo 158 de la Ley de Amparo resulta competente para conocer y resolver de los amparos directos el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente.

Los requisitos de la demanda de amparo directo están previstos en el artículo 166 de la Ley de Amparo y la suspensión del acto reclamado, se decreta a instancia del agraviado.

Por otra parte la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede ejercer la facultad de atracción, contenida en el párrafo final de la fracción V del artículo 107 Constitucional.

CONCLUSIONES

1.- La relación jurídica-fiscal, es el vínculo jurídico entre la autoridad facultada para exigir el pago de las contribuciones y el particular obligado a cumplir con dichas obligaciones.

2.- La ley es la fuente formal del derecho fiscal y de donde emana la relación jurídico-fiscal, en tanto que de la ley surgen las contribuciones y de ahí se deriva la máxima "**Nullum Tributum Sine Lege**" que quiere decir que no se puede cobrar ningún impuesto si no hay ley, es decir que esta relación se da a partir de que la ley entra en vigor y se realiza el hecho imponible que genera la relación jurídica-fiscal a través de dichas contribuciones.

3.- La obligación fiscal nace con el acto generador, esto es que el sujeto realice el supuesto normativo de la legislación fiscal, o sea que el acto generador es el acto de un sujeto al realizar el supuesto normativo con el cual va a nacer la obligación fiscal.

4.- Los elementos personales de una relación jurídica-fiscal son:

I.- El sujeto activo; que recae esencialmente en el estado que esta representado por el fisco.

II.- El sujeto pasivo; recae habitualmente en el contribuyente, que va hacer aquella persona física o moral que legalmente está obligado a

contribuir al gasto público del lugar donde resida, también se consideran sujetos pasivos de la obligación fiscal al responsable solidario y el tercero vinculado con el contribuyente

5.- El objeto de una obligación fiscal se resume en la prestación de dar, hacer, no hacer e inclusive la de permitir o tolerar.

6.- Los actos de control son las acciones llevadas a cabo por los agentes del fisco o sus auxiliares para verificar y en su caso hacer cumplir las obligaciones fiscales que imponen las normas legales correspondientes al sujeto pasivo de la relación jurídico-fiscal.

7.- La inspección fiscal es la serie de actos realizados por el fisco a través de sus inspectores o auxiliares para verificar y en su caso motivar a los sujetos pasivos a cumplir con su obligación fiscal impuesta por la disposición de la materia y ver el grado de cumplimiento de los sujetos pasivos en general y en particular, y las causas de incumplimiento en su caso.

8.- La visita domiciliaria es el medio de inspección mas complejo, por lo que se debe tener especial cuidado con el procedimiento ya que es un acto de molestia para el gobernado toda vez que este medio de inspección o fiscalización se realiza en el domicilio de este y por lo tanto se debe de tener ese especial cuidado para su cabal cumplimiento.

9.- Para la realización de la visita domiciliaria, los visitantes tienen la obligación de permitir el acceso al lugar o los lugares que vaya

a ser objeto de la diligencia y poner y mantener a su disposición la contabilidad, bienes y mercancías.

10.- Otra forma de llevar un control de las obligaciones fiscales es la de determinar presuntivamente el cumplimiento o incumplimiento de una obligación fiscal del sujeto pasivo fiscalizado, facultad que tiene la autoridad fiscal para determinar los ingresos, o sea la utilidad fiscal de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones; en forma presuntiva. lo anterior en caso de que el sujeto revisado se oponga u obstaculice a las autoridades a la revisión. Esta situación debe quedar asentado en el acta parcial correspondiente y notificado a la persona interesada.

11.- El procedimiento administrativo de ejecución, resulta ser en cierta forma un medio para controlar obligaciones fiscales, ya que si el sujeto pasivo no cumple con una obligación fiscal se le puede imponer multas y recargos por su incumplimiento y junto con las contribuciones adecuadas forman el crédito fiscal, este puede ser cobrado por la autoridad fiscal mediante el procedimiento económico coactivo, cuando este crédito no hubiere sido pagado en forma voluntaria vencido el plazo que da la ley para pagar, o cuando no se haya garantizado el interés fiscal por el contribuyente adeudado, aun en contra de la voluntad de los particulares adeudados.

12.- Una vez realizado el embargo el último paso de el procedimiento administrativo de ejecución es el remate con el que se cubrirá el crédito fiscal. El remate es la enajenación a través de subasta

publica o almoneda de los bienes embargados para que la autoridad fiscal pueda cobrarse así un crédito fiscal adeudado.

13.- En ocasiones las autoridades fiscales llegan a cometer errores, no cumplen con los requisitos de ley, violan los preceptos legales y constitucionales o tienen vicios en el procedimiento en su función de control de obligaciones fiscales, para combatir todo esto, el gobernado cuenta por ley con medios de defensa jurídico-fiscales como los recursos administrativos, el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y el juicio de amparo.

14.- El recurso administrativo es un medio de defensa a favor del gobernado para impugnar y protegerse de las resoluciones definitivas y actos emanados de la administración pública, cuando a su juicio, les cause algún agravio o atente contra el interés de los particulares; para que este recurso pueda agotarse es necesario observar los siguientes elementos:

- * Una ley que establezca el recurso,
- * Un acto o resolución administrativa,
- * Un interés jurídico lesionado del gobernado,
- * Debe iniciarse a instancia de parte,
- * Exista una autoridad competente para que conozca y resuelva el recurso,
- * La obligación por parte de la autoridad para dictar una resolución.

En cuanto a su formalidad estos recursos deben de interponerse

por escrito con los requisitos de que cada recurso administrativo requiera la propia ley y presentarlo dentro del plazo legalmente establecido.

15.- El recurso administrativo previsto en el Código Fiscal Federal es el recurso de revocación, este recurso es aquel medio de impugnación establecido en contra de los actos o resoluciones definitivas de la autoridad fiscal y utilizable por los sujetos pasivos cuando, a su juicio se le causen algún agravio, este recurso al igual que todos los recursos para que proceda debe de cumplir con los plazos y requisitos que la ley establece.

16.- Otro medio de defensa jurídico fiscal que se presenta ante la misma autoridad administrativa en contra de actos y resoluciones definitivas de la propia autoridad administrativa-fiscal es el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación que el particular puede presentar cuando a su criterio se considere afectado en su esfera jurídica-fiscal.

17.- Por último, otro medio de defensa que tiene el particular agraviado contra actos de autoridad fiscal es el juicio de amparo que a diferencia de los otros medios de defensa jurídico-fiscal este conoce y resuelve el poder judicial y no así el poder administrativo.

BIBLIOGRAFIA

DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO
Derecho Financiero Mexicano
décima tercera edición, Editorial Porrúa
México 1985.

RODRIGUEZ LOBATO RAUL.
Derecho Fiscal
Editorial Harla, México 1983.

MABARAK CERECEDO DORICELA
Derecho Financiero Público
Editorial Mc Graw-Hill (serie jurídica)
México, septiembre 1996.

DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO
Principios de Derecho Tributario
editorial Limusa, México 1996
séptima impresión de la tercera edición.

FLORES ZAVALA ERNESTO
Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas
decimoctava edición, editorial Porrúa
México 1977.

BORJA SORIANO MANUEL

Teoría General de las Obligaciones
doceava edición, Editorial Porrúa
México 1991.

ARTURO HUMPHREY SALINAS

Formulario de Instancias, Defensas, Recursos
y Juicios de Índole Fiscal
Editorial Themis
México 30 de julio 1980.

CARRASCO IRIARTE HUGO

Lecciones de práctica contenciosa en materia fiscal
séptima edición 1997
Editorial Themis

MARGAIN MANAUTOU EMILIO

De lo Contencioso Administrativo
séptima edición 1998
Editorial Porrúa

CORINA GUTIERREZ ALFONSO

Ciencia Financiera y Derecho Tributario
Tribunal Fiscal de la Federación
Colección de estudios jurídicos volumen I
Primera edición, México 1981.

BIELSA RAFAEL

Derecho Fiscal Constitucional

Editorial De Palma

SANCHEZ LEON GREGORIO

Derecho Fiscal

Editorial Cárdenas editor y distribuidor

Sexta edición, México 1983.

LOZANO SERRANO CARMELO

Derecho Financiero Tributario

Editorial Civitas

MOREYRA SUAREZ RAUL

Derecho Fiscal

Requeilmes y Asociados

ARRIOJA VIZCAINO ADOLFO

Derecho Fiscal

Editorial Themis

LOMELI CERREZO MARGARITA

Derecho Fiscal Represivo

Primera edición 1979

Editorial Porrúa

DE PINA RAFAEL, DE PINA VARA RAFAEL

Diccionario de Derecho, México D.F.

Decimonovena edición 1993

Editorial Porrúa

BAQUEIROS ROJAS EDGAR

Derecho Civil (diccionario jurídico temático) volumen I,

México D.F.

Editorial Harla.

GOMEZ GONZALEZ FERNANDO

Introducción al Estudio de Derecho y Derecho Civil

México D.F. sexta edición 1990

Editorial Porrúa

BURGOA IGNACIO

Las Garantías Individuales

27a. edición, México D.F. 1995

Editorial Porrúa.

CARDENAS ELIZONDO FRANCISCO

Introducción al Estudio del Derecho

Editorial Porrúa

EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA
FEDERACION

Primera Reunión de Magistrados del T.F.F.

Editorial T.F.F.

EDUARDO A. JOHSON OKHUYSEN

Política y Finanzas en México I

Editorial Humanitas

SÁNCHEZ PIÑA

Nociones de Derecho Fiscal

5° edición

Editorial Pac.

MANUEL BEJARANO SÁNCHEZ

Obligaciones Civiles

Cuarta edición

Editorial Harla

QUINTANA VALTIERRA JESÚS

Derecho Tributario Mexicano

Editorial Trillas

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Código Fiscal de la Federación

La Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

La Ley de Amparo.

Ley del I.M.S.S. (1973).

Ley del INFONAVIT

Reglamento del Código Fiscal de la Federación