



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
FES ARAGON**

**“EFECTOS DE LA GARANTIA DEL
INTERES FISCAL EN EL RECURSO
DE REVOCACIÓN, TRATÁNDOSE
DE LA SUSPENSION”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO**

**P R E S E N T A :
ANTONIO SILVA ROJAS**

ASESOR: LIC. OCTAVIO TÉLLEZ SALINAS



SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO

2005.

m343632

TESIS DEDICADA A...

A Dios por este momento, en el cual recojo el fruto de toda una trayectoria escolar, la mitad de mi vida, donde no solo queda manifestado mi esfuerzo, también el de mis padres, los cuales nunca dudaron de mi, dándome siempre lo mejor para cumplir mis ilusiones; por todo y por con quienes me has dejado vivir y convivir: GRACIAS PADRE ETERNO.

A mi padre, que siempre al alba de mí, desde pequeño me ha tendido su experiencia para que camine seguro en este espacio terrestre y con su sabia mano me ha dirigido y corregido mis defectos para hacerme una persona útil, responsable, respetuosa y digna del cariño y amistad de los que me rodean. ¡Un triunfo más GRACIAS A TI PAPA!

A mi madre que con su infinito amor por mi, siempre me ha resguardado en sus brazos y curado de cualquier herida, sin importarle la hora que sea y siempre alentándome a seguir adelante. Por todo tu tiempo y dedicación: GRACIAS Y TE QUIERO MUCHO MAMA.

Lauro, siempre dispuesto a ayudarme con tal de cumplir mis sueños por vanos que sean, sin ti muchas cosas hubiera dejado de hacer, muchas virtudes sin aprender, muchas gracias por enseñarme que hay mucho más que un infinito placer en el dar, que en el recibir. SIEMPRE MI ADMIRACIÓN Y RESPETO CHIQUIS.

A la UNAM, especialmente a la ahora Facultad de Estudios Superiores Aragón, que me acogió en sus instalaciones, cual madre a su hijo, educándome en ellas, con el único interés de superarme y beneficiarme siendo una mejor persona humana, moral y mentalmente. ¡MIL GRACIAS FES ARAGON!

A todos mis profesores que me educaron e instruyeron sin celo ni reserva, en estos cinco fundamentales años de mi vida poniendo en ello todo su profesionalismo y su gran corazón, MUCHAS GRACIAS PROFESORES DE LA LICENCIATURA EN DERECHO

A mi asesor por ayudarme y dirigirme en este trabajo el cual es la obtención y materialización de mis más grandes anhelos. Siempre paciente, siempre atento y siempre dispuesto a ayudarme; mi mas profundo agradecimiento LICENCIADO OCTAVIO TELLEZ SALINAS.

Grata e infinitamente agradecido

Toño.

**Pido a Dios la sabiduría para elegir lo correcto,
La voluntad para cumplirlo;
Y la fuerza para que perdure.**

ANÓNIMO.

“EFECTOS DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN,
TRATÁNDOSE DE LA SUSPENSIÓN”.

CAPÍTULO PRIMERO

LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

	Págs.
INTRODUCCIÓN	
1.1. PROCEDENCIA.-----	1
1.1.1. SUSPENSIÓN.-----	2
1.1.2. PRÓRROGA.-----	5
1.1.3. APLICACIÓN DEL PRODUCTO.-----	8
1.2. FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.-----	9
1.2.1. DEPÓSITO EN DINERO.-----	10
1.2.2. PRENDA O HIPOTECA.-----	10
1.2.3. FIANZA.-----	12
1.2.4. OBLIGACIÓN SOLIDARIA.-----	13
1.2.5. EMBARGO EN VÍA ADMINISTRATIVA.-----	14
1.2.6. TÍTULOS DE VALOR.-----	16
1.3. REQUISITOS DE LA GARANTIA DEL INTERÉS FISCAL.-----	17
1.4. PLAZO PARA CONSTITUIR LA GARANTIA.-----	18

CAPÍTULO SEGUNDO

ÉL RECURSO DE REVOCACIÓN.

2.1. PROCEDENCIA.-----	20
2.2. REQUISITOS.-----	25
2.2.1. DE FORMA.-----	28
2.2.2. DOCUMENTOS QUE DEBEN ANEXARSE.-----	29
2.3. CAUSALES DE IMPROCEDENCIA.-----	31
2.4. CAUSALES DE SOBRESEIMIENTO.-----	33
2.5. TÉRMINOS.-----	34
2.6. FORMAS DE RESOLVER EL RECURSO.-----	35

CAPÍTULO TERCERO

EFFECTOS DE LA GARANTÍA EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

3.1.	CRÉDITO FISCAL CONCRETO. -----	38
3.1.1.	CRÉDITO FISCAL EXIGIBLE. -----	50
3.2.	SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. -----	53
3.3.	TERMINO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN. -----	59

CAPÍTULO CUARTO

EXAMEN JURIDICO DEL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

4.1.	ANALISIS DEL ARTÍCULO 144 2º PARRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION -----	61
4.2.	MARCO TEÓRICO DEL ARTÍCULO 144 PÁRRAFO 2º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. -----	79
4.3.	PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 144 PÁRRAFO 2º. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.-----	86
	CONCLUSIONES. -----	107
	BIBLIOGRAFÍA.-----	109

INTRODUCCIÓN.

En el complejo sistema hacendario mexicano, que debe y tiene, que estar vigente todos los días del año, para prever todas las operaciones, conflictos fiscales y administrativos que surjan entre el Estado y sus gobernados, en materia tributaria, cuestiones que son ventiladas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la comisión que tiene encomendada a su cargo y la responsabilidad que conlleva su misión; hacen de la observancia de las leyes, reglamentos, y demás ordenamientos de la materia, por cierto extensos, abstractos y difíciles de comprender, aunado a esto, aun existen actos de autoridad o de los contribuyentes que escapan del alcance y observancia de los ordenamientos fiscales.

El presente estudio, intenta demostrar, a la vez de proponer sobre la observancia del Código Fiscal Federal en vigor, mas precisamente, en el segundo párrafo de su artículo 144; pero antes de abordar directamente el tema haremos un bosquejo para delimitar y comprender el problema planteado.

El Procedimiento de Fiscalización, recordaremos que es el método por el que se auxilian las autoridades tributarias para controlar o reprimir la evasión fiscal, teniendo la intención de comprobar las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Dicho procedimiento, se basa en dos sistemas de fiscalización: que es la visita domiciliaria (fiscalización directa) y la revisión de escritorio o de gabinete (fiscalización indirecta). Estos tienen la misma misión, de comprobación y determinación del crédito fiscal, pero siendo diferente en sus diligencias.

Recordemos, que la visita domiciliaria inicia con el acta parcial de inicio y concluye con el acta final. Respecto con la revisión de gabinete, inicia con el oficio de solicitud de datos e informes y culmina con la notificación del oficio de observaciones.

Una vez concluidos cualquiera de los dos procedimientos, la autoridad tiene generalmente seis meses para dictar el oficio de determinación del crédito fiscal.

Después de dictado el oficio dentro del plazo de los seis meses y debidamente notificado el oficio de la determinación del crédito fiscal al contribuyente; que si este esta en desacuerdo por lo establecido en la resolución, tiene 45 días hábiles para impugnar el acto de la autoridad. Cabe señalar, los dos medios de defensa por los que puede optar: el Juicio de Nulidad Federal o el Recurso de Revocación.

Entendiendo lo anterior y siendo el día hábil numero 46, si el contribuyente no interpuso ningún medio de defensa, se entiende que tiene por consentido el crédito fiscal, ya actualizado junto con sus accesorios (multas, recargos, indemnizaciones, gastos de ejecución, etc.) y la autoridad esta en la facultad de hacer efectivo el cobro auxiliándose del Procedimiento Económico Coactivo o Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Pero si el contribuyente interpuso un medio de defensa que es el recurso de revocación, entonces nos encomendamos al artículo 144 del Código Fiscal Federal que habla de la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, y más exactamente el párrafo segundo que expresa especialmente cuando se interpone un medio de defensa y dice:

“Cuando el contribuyente hubiera interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, [...] el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo

interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esta fecha, a fin de suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución.”

Parece estar claro lo dispuesto en este párrafo, pero también parece estar incompleto, por que dice claramente cinco meses para garantizar el interés fiscal, a partir de haber interpuesto el recurso. Entonces, suponiendo que han transcurrido cuatro meses y aun no se ha garantizado el interés fiscal; la autoridad esta en la facultad de exigir el pago del crédito fiscal al deudor, pues se entiende que se suspenderán sus facultades interponiendo el medio de defensa y hasta que se garantice el interés fiscal, o en su defecto, trabar el embargo sobre sus bienes. Motivo por el cual se cree que la ley se limita. Recordando que el recurso de revocación, se deberá substanciar en un plazo no mayor a tres meses, contados a partir de sus interposición; y el contribuyente tiene cinco meses para garantizar la deuda fiscal, contados de la misma manera.

Surgiendo las siguientes preguntas: ¿existe algún precepto legal que impide a la autoridad llevar acabo el Procedimiento Administrativo de Ejecución, puesto que no se ha garantizado, pero tampoco ha concluido el plazo para hacerlo?

Una vez expuestos los motivos en los que se intenta sustentar y dar inicio a esta investigación, se pretende proponer la reforma al párrafo del citado artículo, pero siendo muy cuidadoso, de no inclinarse demasiado a alguna de las partes, esto es, de la autoridad fiscal o el contribuyente, es decir, de no dejar al desamparo al fisco con el riesgo de que no se pague el crédito fiscal porque el contribuyente cambie de domicilio fiscal o cause su estado de insolvencia, en el plazo establecido para garantizar el interés fiscal, o bien de que la autoridad ejecute un embargo antes de que se cumplan los plazos, por la ambigüedad e imprecisión de esta, para que el contribuyente

demuestre de forma legal y fehaciente su voluntad de pagar, sin necesidad de la coerción y así no se le violenten sus garantías de legalidad.

Así mismo, se comentara lo establecido en los capítulos que contiene en el presente estudio; sustentándose el planteamiento del tema.

En el primer capítulo hablara de la garantía, que precisamente es el primer concepto del tema principal de este estudio: "los efectos de la garantía del interés fiscal..." y para que estos efectos consigan sus objetivos, es necesario que la garantía cumpla con sus requisitos y formalidades que la ley exige, y así conseguir su cometido, de garantizar del interés fiscal. Además de analizar su procedencia, cesación, o suspensión, prórroga, plazos para presentarla, el tiempo por el cual deberá de estar vigente, cuanto y que debe de contener el monto total de la garantía, personas acreditadas para interponerla y por supuesto, cual es el fin principal de la garantía; también se analizaran en este capítulo, las formas de garantizar, como el depósito en dinero, la prenda o hipoteca, fianza, obligación solidaria, títulos valor, embargo en vía administrativa, que cada una de estas figuras, conllevan una serie de condiciones para su aceptación por la autoridad.

En el segundo capítulo se encuentra anotado, el recurso de revocación, segundo concepto del título de este estudio y de igual importancia que el primero, puesto que para que la garantía surta sus efectos, debe haber un desacuerdo hecho valer en tiempo y forma por el contribuyente ante la autoridad fiscal y esto se hace mediante el recurso de revocación. Dicho medio de defensa necesita cubrir ciertas exigencias de la ley, para su procedibilidad como son: plazos, requisitos de forma (condiciones que debe contener el escrito de interposición del recurso), requisitos de fondo (documentos que deben de acompañarse), la procedencia, las causales de improcedencia, o cuando viene el sobreseimiento, son los puntos de este medio de defensa que se analizaran en el presente capítulo.

En el tercer capítulo se conjugaran, los requisitos de la garantía del interés fiscal, el impulso que le del Código Fiscal de la Federación y la

interposición del recurso de revocación, para alcanzar los objetivos que causan estas actuaciones administrativas: paralizar el procedimiento administrativo de ejecución, cuando no se haya ajustado a la ley.

El cuarto capítulo, tratara sobre la relación jurídica del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, con los demás que comenten la interposición de la garantía del crédito fiscal y el recurso de revocación, con el objetivo de suspender el procedimiento administrativo de ejecución. Y demostrar la imprecisión e incongruencia de este artículo con sus demás relacionados, en el mismo Código, en cuanto al ofrecimiento de la garantía.

CAPITULO I

1.- GARANTIA DEL INTERÉS FISCAL.

Se le llama garantía a aquellos bienes, derechos o el conjunto de estos que compromete un deudor con la promesa del pago posterior; o bien, la responsabilidad que asume un tercero en el caso del incumplimiento de aquel.

Entonces garantía del interés fiscal es aquella que se otorga por una deuda contraída con el fisco en razón de las disposiciones legales de carácter tributario que imponen gravámenes de los que el sujeto se constituye deudor.

En palabras del maestro Fernández Martínez garantizar en materia fiscal: "Es aquello por lo cual [...] el fisco tiene la certeza de que el importe del crédito fiscal va ser liquidado, evitándose que se encuentre en estado de insolvencia, en perjuicio de los intereses fiscales, cuando termine la controversia o el plazo otorgado al contribuyente para el pago del mismo."¹

Es sabido que el fisco nunca litiga sin garantía, lo que constituye un privilegio del crédito fiscal, ¿y porque un privilegio? Porque en caso de incumplimiento del deudor que no haya cubierto espontáneamente la deuda, la autoridad fiscal tiene frente a los demás acreedores la preferencia o privilegio, para ser pagado antes que los demás.

1.1. PROCEDENCIA

El Código Fiscal Federal en vigor en sus artículos 66 fracción II, 142 y 144 párrafo octavo; señalan la procedencia de la garantía del interés fiscal:

¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús Derecho Fiscal ED. Mac Graw-Hill, México 1998, Pág. 375

"Artículo 66: Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar...

ii. Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos, ya sean en forma diferida o en parcialidades. Exigirán que se garantice el interés fiscal dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que hubiere sido autorizada la solicitud de pago a plazos, en los términos de este Código y de su Reglamento"

"Artículo 142: Procede garantizar el Interés fiscal cuando:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- II. Se solicite la prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código (bienes embargables ya embargados).
- IV. En los demás casos que señale este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal este constituido únicamente por estos".

Entonces es obligación indispensable del contribuyente, garantizar el interés fiscal, cuando pretenda solicitar una prórroga o diferir el pago en parcialidades para cubrir el monto del crédito fiscal.

Y obviamente, también es necesaria la garantía cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; puesto que es injusto que el contribuyente si se pueda inconformar sin otorgar la certeza del pago, porque si lo hace de buena fe, no hay problema ¿pero si lo hace de mala fe? No hay que olvidar los cinco meses para garantizar el crédito fiscal y estos son muy desfavorables para la autoridad fiscal.

1.1.1.- SUSPENSIÓN.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, avanza de acuerdo al impulso que le dé la autoridad hasta lograr obtener el crédito fiscal debido

por el deudor. Pero pueden suceder actuaciones que lo pueden suspender en su avance o le pongan fin. Acontecimientos que son exteriores a él; pero que la ley los contempla para que se efectúe la suspensión; pudiendo ser total o parcial.

MODALIDADES DE LA SUSPENSIÓN

Las modalidades de la suspensión que se acaban de mencionar se clasifican en:

a) SUSPENSIÓN TOTAL

Habrà suspensión total cuando haya un completo désacuerdo y absoluta oposición en todos y cada uno de los créditos exigidos en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

b) SUSPENSIÓN PARCIAL.

Él artículo 144 del Código Fiscal Federal, en sus párrafos tercero, quinto y octavo nos menciona las situaciones en que se genera la suspensión parcial y a continuación se mencionan:

"Artículo 144: -----

Quando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagaran los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Si se controvierten solo determinados conceptos de la resolución administrativa que determino el crédito fiscal, el particular pagara la parte consentida y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizara la parte controvertida y sus recargos.

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en los términos de la ley en materia y siempre que se hubieren

notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente."

No hay que confiarse, en la cuestión que si se esta en desacuerdo en alguna parte del crédito determinado, y esta se pretende impugnar, la otra porción consentida no se debe desatender y esperarse a pagarla hasta que se resuelva por la autoridad la parte revocada, ya que lo que se consintió y no se pago en tiempo y forma, causaría gastos de ejecución. Teniendo presente la necesidad de garantizar el crédito fiscal para suspender la ejecución del crédito.

REQUISITOS DE LA SUSPENSIÓN.

Al acudir con la autoridad fiscal competente para solicitar la suspensión del procedimiento económico coactivo, el contribuyente debe considerar los siguientes requisitos:

- I. Que sea solicitada por el interesado a la autoridad u oficina ejecutora.
- II. Acompañar a la instancia de suspensión los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.
- III. La garantía debe de comprender, las contribuciones adeudadas, los accesorios (gastos de ejecución, multas, indemnización, etc.) y los recargos que causen los doce meses siguientes a su otorgamiento. (artículo 144 CFF).
- IV. Ampliar la garantía cada doce meses por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.
- V. Si no se impugnan la totalidad de créditos que deriven del acto administrativo que se pretende suspender se deberá pagar la parte del crédito consentido con los recargos correspondientes.
- VI. La autoridad tiene la facultad de dictar un acuerdo provisional en la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Puede haber cesación de la suspensión en él supuesto que la garantía desaparezca o disminuya, salvo que se supla o renueve la garantía.

Perfectamente claros los requisitos para solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, ya que el contribuyente interesado es el único que sufrirá una pérdida en su patrimonio por no detener la fuerza coactiva de la autoridad, y así se puede defender con toda la confianza aquello que considere una arbitrariedad para sus garantías constitucionales de legalidad y seguridad.

Para que el contribuyente tenga esa confianza de defenderse, la autoridad también debe de tener esa tranquilidad, de asegurar el pago de la deuda fiscal y para eso es la garantía. Pero la garantía debe de incluir el total de la deuda fiscal y sus accesorios por el plazo de un año y en caso de ser necesario renovarse hasta por los otros doce meses siguientes, de lo contrario la suspensión dejara de surtir efectos.

Aunque solo se discuta por una determinada parte del crédito, se debe garantizar de igual forma y pagar la parte convenida.

1.1.2. -PRORROGA.

La prórroga la podemos entender como aplazamiento o diferimiento de un acto, de un hecho o de una diligencia a efecto que tenga verificativo o se celebre en un momento posterior al originalmente previsto para efectuarlo. Es pues; el tiempo adicional para el cumplimiento de determinada acción.

El doctrinario Sergio Francisco de la Garza nos comenta al respecto:

"Aplazar el pago consiste en diferirlo a fecha distinta y futura. El aplazamiento puede ser simple, fraccionario y escalonado. Es simple cuando se limita a trasladar el plazo o vencimiento a periodo distinto de tiempo, sin alterar la cuantía del pago. Fraccionado es; cuando además de diferirse se divide la cantidad a pagar en dos o más porciones; y escalonado cuando tratándose de varias deudas o cuotas de un mismo vencimiento, se escalona el pago de una o más cuotas en diferentes fechas."²

² GARZA, Sergio Francisco De La, Derecho Financiero Mexicano. ED. Porrúa, México 1999
Pág. 675

Y sobre el carácter obligatorio o discrecional, sigue diciendo:

"Salvo casos excepcionales, el aplazamiento se concede a petición o solicitud del deudor. La concesión del aplazamiento puede ser resultado de un derecho que da al deudor la ley, de tal manera que la autoridad se encuentra obligada a concederlo, o puede ser por el contrario, una concesión graciosa, si queda a la discreción de la autoridad administrativa su otorgamiento".³

El Código Fiscal en vigor contempla esta figura en sus artículo 66 comentando que a petición del contribuyente podrán autorizar el pago a plazos ya sea diferido en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses y conforme lo siguiente:

- a) La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.
- b) El adeudo inicial comprenderá el monto de las contribuciones omitidas, las multas correspondientes y los accesorios (gastos de ejecución, recargos, multas, indemnizaciones, etc.) distintos a las multas que tenga a su cargo el contribuyente; todo actualizado desde el mes en que se debiera pagar y hasta que se concedió la autorización.⁴
- c) Una vez calculadas las parcialidades; después de la primera, las demás se calcularán en Unidades de Inversión Vigentes (UDIS), según lo establezca el Banco de México, junto con los demás recargos por concepto de prórroga que sean

³ GARZA, Sergio Francisco De La, *Op. Cit.*, Pág. 677

⁴La actualización se hará conforme el transcurso del tiempo y los cambios de precios en el país según el artículo 17-A, Código Fiscal de la Federación.

calculados para cada parcialidad desde los dos meses anteriores hasta que se solicite la prórroga.

- d) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), otorgará los formatos de pago al contribuyente en forma semestral.

Una vez determinado y notificado el crédito fiscal, dentro de los próximos cuarenta y cinco días el contribuyente puede solicitar el pago a plazos o en parcialidades, si es que no pretende hacer ninguna impugnación contra la resolución, para así hacer más fácil y seguro el pago de la deuda fiscal. Así se evitara la controversia administrativa o la negligencia y mala fe del contribuyente.

REVOCACIÓN DE LA PRORROGA.

La fracción tres del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación comenta al respecto ya la letra dice:

"Artículo 66: -----

III.- Quedara revocada la autorización para pagar a plazos en forma diferida o en parcialidades cuando:

- a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de una nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- c) El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores, las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo insoluto mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución".

Esto quiere decir, que cualquier suspensión o prórroga que se solicite ante la autoridad administrativa correspondiente para el pago del crédito fiscal, será nula si no se otorga la garantía amplia y suficiente por el

monto del crédito, o bien si la ofreció, con el transcurso del tiempo, esta desaparezca o deje de ser suficiente y el contribuyente no la renueve o amplíe, dando pie a la cesación de la suspensión o revocación de la prórroga y prosiguiendo con la ejecución forzosa del pago.

1.1.3. -APLICACIÓN DEL PRODUCTO.

El Código Fiscal Federal en su artículo 194 nos hace alusión sobre el tema y enseguida nos remite al octavo párrafo del 20 en el mismo ordenamiento estableciendo lo siguiente:

"Artículo 20:-----

Los pagos que se hagan se aplicaran a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código. (Indemnización del 20% por el impago de cheques".

Un crédito determinado al no ser pagado en tiempo y forma , se vuelve exigible después de los cuarenta y cinco días contados a partir de la fecha de su notificación (Art. 144 CFF) y si no es cubierto, el monto de la deuda se incrementara mucho mas porque según lo antes visto se deben incluir los honorarios del personal que intervino en ella (diligencias de notificación, maniobras de mercancía, fletes y mudanzas, tramites ante los registros públicos u otras oficinas de gobierno, etc.), el interés moratorio se causara desde el día en el que se debió de cubrir dicho crédito hasta la fecha en que se pague; que son los recargos. Luego viene una sanción por desobedecer una disposición legal, que es la multa. En caso de pagar con cheque y este no tenga fondos sobreviene una multa que la ley le llama indemnización, por el 20 % del monto total del crédito actualizado. Y por

ultimo, la garantía debe ser suficiente para cubrir el crédito determinado y no pagado; si no vendría lo que es una ampliación de embargo.

Pudiéndose evitar este severo detrimento del patrimonio del contribuyente, si hubiera solicitado la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución dentro de sus cuarenta y cinco días hábiles y garantizando el crédito fiscal en tiempo y forma, o bien solicitar un pago a plazos o en parcialidades.

1.2. FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación reza lo siguiente:

"Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- II. Prenda e hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de beneficios de orden y exclusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en vía administrativa.
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en el caso que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito fiscal mediante cualquiera de las fracciones anteriores, las cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la SHCP."

Hasta aquí se ha visto lo indispensable y necesario que es el ofrecimiento de la garantía del interés fiscal, y más precisamente se conocen las distintas maneras legales en que se puede ofrecer la garantía, ya sea en dinero, bienes muebles e inmuebles, o la que constituya un fiador u obligado solidario, o bien con el conjunto de créditos que el contribuyente

tenga a su favor, pero lo importante es garantizar en tiempo y forma a fin de evitar un procedimiento económico coactivo. ~

1.2.1. -DEPOSITO EN DINERO.

Consiste en la entrega del dinero en la institución nacional de crédito autorizada legalmente. Esta forma de garantía debe otorgarse por el importe del crédito junto con sus accesorios legales causados y actualizados, y el artículo 61 de Reglamento del Código Fiscal de la Federación, dice:

"El dinero depositado, generara intereses calculados conforme a las tasas que para este caso señale la Secretaria, debiendo permanecer la cantidad original en deposito, mientras subsista la obligación de garantizar, pudiendo retirarse los intereses que se generen."

Quiere decir, que si la controversia dura un año, que es el plazo que se debe cubrir la garantía (Art. 141 fracción VI), y como aquí se trata de dinero, este producirá intereses, que por todo el año se podrán retirar estos; mientras permanezca depositada la garantía sin afectar el deposito original, hasta que finalice la controversia fiscal.

1.2.2. -PRENDA O HIPOTECA.

Atento a lo establecido en el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, esta figura se constituirá en base a los siguientes bienes:

"Artículo 62: -----

- I. "Bienes muebles por el 75% de su valor siempre que estén libre de gravámenes hasta por ese por ciento. La Secretaria podrá autorizar a instituciones y a corredores para valuar o mantener en depósito determinados bienes. Deberá inscribirse la prenda en el registro que corresponda, cuando los bienes en que recaiga estén sujetos a esa formalidad.

No serán admisibles en garantía los bienes que se encuentren en dominio fiscal o en el de acreedores. Los de procedencia extranjera se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país.

Esta garantía podrá celebrarse entregando contratos de administración celebrados con casa de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios. Siempre que se designe como beneficiario la autoridad a favor de la cual se otorgue la garantía. En estos supuestos se aceptara como garantía el 100% del valor nominal de los valores, debiendo reinvertirse una cantidad suficiente para cubrir el interés fiscal, pudiendo retirar los rendimientos.

- II. Bienes inmuebles por el 75% del valor de avalúo o catastral. Para estos efectos se deberá acompañar a la solicitud respectiva el certificado del Registro Público de la Propiedad en el que no aparezca anotado ningún gravamen o afectación urbanística o agraria, que hubiera sido expedido cuando más con tres meses de anticipación. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de estos y el interés fiscal a garantizar, no podrá exceder del 75% de su valor.

En la hipoteca, el otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal. El otorgante podrá garantizar con la misma hipoteca los recargos futuros o ampliar la garantía cada año en los términos del artículo 69 del Reglamento."

Comentando lo anterior, cabe mencionar que la prenda es aquel derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar el cumplimiento de una obligación y su preferencia de pago; debiendo tenerse por constituida la prenda cuando se entregue en las manos del acreedor

(oficinas de la autoridad recaudadora) en forma real o jurídica, según la referencia que nos da el Código Civil Federal en sus artículos 2856 y 2858.

En lo que respecta a la hipoteca, el cuerpo legal mencionado, en sus artículos 2893, dice que esta se constituye sobre bienes que no se entregan al acreedor (autoridad fiscal), y que en caso de incumplimiento del deudor, el acreedor se cobrara con el valor de los bienes.

Con este discernimiento más claro y preciso, junto con los requisitos establecidos por el Reglamento del Código Fiscal Federal, queda estudiado estas formas de garantizar el interés fiscal, más precisamente, cuando se interponga el recurso de revocación y se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

1.2.3. -FIANZA.

Para el consentimiento de esta figura el artículo 63 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación requiere lo siguiente:

"La póliza en que se haga constar la fianza deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o de organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente los créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentraran la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana." (Art. 63 del Reglamento del CFF)

Un concepto más sobre esta figura es la que expone el Código Civil Federal en su artículo 2794 el cual expone brevemente como el compromiso que una persona adquiere con un acreedor (autoridad fiscal) a pagarle por un deudor si es que este no lo hace.

Este compromiso se formaliza por un contrato, pero el Reglamento del Código Fiscal de la Federación le nombra póliza, la cual quedara en posesión de la autoridad fiscal competente, para ejecutar el cobro del crédito fiscal al fiador en caso de incumplimiento del contribuyente.

1.2.4. -OBLIGACIÓN SOLIDARIA.

Según el artículo 64 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, para que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal deberá sujetarse a lo siguiente:

I. "Manifiestar su aceptación, mediante escrito firmado ante notario público o ante la autoridad recaudadora que tenga encomendado el cobro del interés fiscal, requiriéndose en este caso la presencia de dos testigos.

II. Cuando sea persona moral la que garantiza el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, y siempre que dicha persona no haya tenido pérdida fiscal para efectos de impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses o que aun teniéndola, este no haya excedido del 10% de su capital social.

III. Cuando sea una persona física la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75% de los ingresos declarados como actividades empresariales o del 10% del capital afecto a su actividad empresarial, en su caso."

No hay que confundirse con la obligación solidaria y la fianza pues son parecidas pero tienen diferencias esenciales, la primera, los requisitos de la fianza son menos exigentes que los de la obligación solidaria, puesto que no exige porcentajes específicos de capital social o ingresos determinados para comprometerse a hacer un pago con el nombre de otro; segunda, al fiador solo se le podrá exigir el pago de la deuda (crédito fiscal) cuando ya se le haya exigido al deudor y no cumplió, la tercera, en la obligación solidaria, se le puede exigir el pago del monto total de la deuda a cualquiera de los dos deudores comprometidos.

Además de que el artículo 2794 del Código Civil Federal, se refiere a la fianza, solo como el compromiso de una persona a pagarle a un

acreedor, por el deudor, en caso que este no lo haga y formalizando ante un contrato; por eso se considera como una forma muy aparte de garantizar el interés fiscal.

1.2.5. -EMBARGO EN VIA ADMINISTRATIVA

Siguiendo el orden anterior, el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, nos señala los requisitos para esta figura:

"Artículo 66:-----

- I."Se practicará a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.
- II. El contribuyente señalara los bienes en que deba trabarse, debiendo ser suficientes para garantizar el interés fiscal, siempre que en su caso cumplan con los requisitos y por cientos que se establecen en el artículo 62 de este Reglamento No serán susceptibles de embargo los bienes que se encuentre en el supuesto a que se refiere el inciso c) de la fracción II del artículo 156 del Código. (Bienes perecederos o de fácil descomposición)
- III. Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en caso de las personas morales el representante legal. Cuando a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro que el depositario se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice maniobras tendientes para evadir el cumplimiento de sus obligaciones; para removerlo del cargo; en este caso los bienes se depositaran en el almacén general de depósito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que designe el jefe de la oficina.
- IV. Deberá de inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esta formalidad.

V. Deberá cubrirse con anticipación a la práctica de la diligencia del embargo en la vía administrativa. los gastos de ejecución señalados en la fracción II del artículo 150 del Código El pago así efectuado tendrá el carácter de pago definitivo y en ningún caso se procederá su devolución una vez practicada la diligencia".

El embargo en vía administrativa como garantía del interés fiscal, distinto al procedimiento administrativo de ejecución, porque nace a solicitud del interesado, por lo tanto hay convenio expreso de voluntades, que se traducen a los actos hechos voluntariamente por el deudor del crédito, sea propio o ajeno (responsable solidario) para garantizar el crédito fiscal determinado pero aun no exigible. Mientras que el procedimiento administrativo de ejecución, se origina por la orden de una autoridad judicial competente, manifestándose en una serie de actos que se realizan en el tiempo, para obtener la satisfacción de un crédito fiscal, aun en contra de la voluntad del deudor.

No obstante, que la garantía ofrecida por medio del embargo en vía administrativa, puede tomarse en embargo definitivo, cuando el crédito determinado sea exigible.

Cuando se garantice el interés fiscal con el embargo en vía administrativa, deberán pagarse los gastos de ejecución, según el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación: el 2% por la diligencia de embargo que contemplan los artículos 41 fracción II y 141 fracción V, que tratan del embargo precautorio y el embargo en vía administrativa, respectivamente. Mientras que para el procedimiento administrativo de ejecución, según este mismo artículo, la persona física o moral deberá pagar el 2% por concepto de:

- I. La diligencia del requerimiento del pago del crédito fiscal.
- II. La diligencia de embargo.
- III. Por la diligencia de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Por cada una de las diligencias antes mencionadas, lo mínimo que la autoridad fiscal cobrara por cada una de ellas será de \$ 238.00 y el monto máximo será de \$ 37 272.00

1.2.6 .TITULOS VALOR

Para los efectos de esta institución el Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente

"Artículo 141: El contribuyente podrá garantizar el interés fiscal en alguna de la siguientes formas:

- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito de las fracciones anteriores. las cuales se aceptaran al valor que discrecionalmente fije la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico."

El embargo de créditos será notificado directamente por la oficina ejecutora a los deudores del embargado, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a este sino a la caja de la citada oficina, apercibidos del doble pago en caso de desobediencia.

Y en cumplimiento de lo anterior se llamara al titular de los créditos embargados para que dentro de cinco días siguientes a la notificación firme la escritura de pago o cancelación y el documento en el que conste el finiquito.

Y conforme a lo anterior el artículo 161 del Código establece:

"El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de las veinticuatro horas. Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto. "

Respecto a lo que enmarca el artículo 141 fracción cinco, comentando sobre el embargo de títulos valor para completar la garantía de la totalidad del crédito, estando el valor de los títulos a consideración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en este caso si considero viable, esta medida coactiva, puesto que el contribuyente maliciosamente puede ocultar su cartera de créditos y solo ofrecer o permitir el embargo de su patrimonio que tal vez no sea suficiente para cubrir la totalidad de la garantía, prometiendo que es lo único que posee, es ese supuesto, si es aceptable el embargo administrativo de los títulos valor, solo para completar el monto total de la garantía del crédito fiscal.

1.3. -REQUISITOS DE LA GARANTIA DEL INTERÉS FISCAL

"La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen dentro de los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes." (Art. 141-VI segundo párrafo, CFF)

"El Reglamento del Código Fiscal Federal establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilara que sean suficientes tanto en el momento de su captación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá el secuestro o embargo de bienes." (Art. 141-VI tercer párrafo, CFF)

Es importante señalar que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV y V del artículo 141 de este Código, se harán efectivas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

"Si la garantía consiste en depósito en dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenara su aplicación por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico." (Art. 143, CFF)

Reuniendo los requisitos de la garantía del interés fiscal comentadas en todo este primer capítulo, se pueden condensar en lo siguiente:

- 1) Que sea solicitada por el interesado.
- 2) Comprender las contribuciones adeudadas junto con sus accesorios.
- 3) Comprender los recargos que se causen los doce meses siguientes.
- 4) El valor de la garantía será impuesto por la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico.
- 5) Los plazos para interponer la garantía son de 30 días, 45 días y tratándose del recurso de revocación será de cinco meses según el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

1.4. PLAZO PARA CONSTITUIR LA GARANTIA.

De manera general, el párrafo cinco en la fracción V del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación ordena lo siguiente:

"La garantía deberá de constituirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiera notificado por la autoridad fiscal correspondiente, la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código."

Este artículo establece el término de treinta días para constituir la garantía ante la autoridad fiscal; pero el tema principal de esta tesis, que es

el recurso de revocación, el artículo que enseguida se transcribe, comenta un plazo diferente para interponer la garantía:

Entonces atento a lo comentado en las líneas que anteceden, el segundo párrafo del artículo 144 de este ordenamiento fiscal, a la letra dice:

"Cuando el contribuyente hubiera interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias, previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte. El plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esta fecha, a fin de suspender el Procedimiento Administrativo de Ejecución".

Después de escrutar en las paginas anteriores, la garantía del interés fiscal, en las que se vio lo que esta debe de comprender, las formas y los plazos en que debe interponerse, así como el objeto por el cual se interpone, que según el artículo arriba transcrito, dice que para suspender el procedimiento administrativo de ejecución; entonces si el plazo legal es de cinco meses y han pasado cuatro y no he garantizado, quiere decir ¿Qué no se ha suspendido ninguna facultad coactiva de la autoridad? Y si a esta se le ocurre exigirme el pago antes de que garantice el interés fiscal ¿estará dentro del margen de sus facultades?, o al hacerlo ¿se comete alguna arbitrariedad, puesto que no se a vencido el plazo que la ley me concede para garantizar? Bueno, aun no toca analizar y contestar estas preguntas sino estudiar la otra parte del tema de esta investigación, que es el recurso de revocación.

CAPITULO II

EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

2.1. PROCEDENCIA

La administración siempre debe ajustar sus actos a las normas jurídicas que regulen su actividad; sin embargo, en ocasiones no cumple con estos requisitos, ya sea por la inexacta aplicación de la ley, ya por su indebida interpretación o, incluso, por arbitrariedad. Ante esta realidad ha sido necesario crear medios idóneos de defensa que estén al alcance del particular afectado. A dichos medios se les conoce como recursos administrativos.

Entonces ¿qué es un recurso administrativo? ; en palabras del doctrinario Andrés Serra Rojas: "el recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o reforme".⁵

Los medios de defensa que contiene el Código Fiscal de la Federación, unos son Medios de Defensa Oficiosos, otros medios de defensa contenciosos; los medios de defensa oficiosos; son aquellos en los que aparece la propia administración revisando sus propios actos a instancia del propio contribuyente; en este caso, a diferencia de los Medios de Defensa Contenciosos en los cuales el quejoso tiene que acudir a una autoridad jerárquicamente superior para que revise las actuaciones de la autoridad fiscal subordinada en las cuales el contribuyente cree que se le ha causado un agravio, ya aparecen tres partes: el contribuyente, la autoridad demandada y el órgano jurisdiccional; en este caso el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esta es la gran diferencia entre los medios

⁵ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*. Porrúa, México, 1977, Págs., 477-478

de defensa contenciosos con los oficiosos, como es el caso del recurso de revocación.

El recurso administrativo de revocación, se encuentra ubicado, dentro del Título Quinto del Código Fiscal de la Federación en sus secciones primeras y siguientes. Conteniendo una serie de preceptos los cuales dan los por menores del recurso administrativo de revocación.

La primera cuestión en plantear, será que actos y resoluciones son motivo de un recurso administrativo de revocación, tendremos que precisar que actos o resoluciones deben ser exactamente resoluciones o actos definitivos; y, ¿qué son las resoluciones definitivas? las resoluciones definitivas son las que le ponen fin a un proceso, a un procedimiento, es decir por que resuelven de fondo la cuestión planteada.

Estas resoluciones definitivas, que emite la autoridad fiscal, son resoluciones que pueden determinar contribuciones, accesorios o aprovechamientos, este es el primer supuesto de procedencia del recurso administrativo de revocación, el segundo supuesto es entonces que el recurso administrativo de revocación puede proceder contra resoluciones que nieguen cantidades que procedan en términos de ley.

También nos dice el Código Fiscal de la Federación en su artículo 117, que el recurso administrativo de revocación procede cuando exista una resolución definitiva de autoridad fiscal en materia aduanera; aquí tendríamos que revisar disposiciones paralelas para poder determinar quienes son autoridades aduaneras, tendríamos que revisar el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, para ver quienes de las autoridades ahí señaladas tiene la categoría de autoridades aduaneras.

El supuesto anterior es muy amplio; pero el siguiente lo es mucho más; porque precisamente la Ley nos dice "... cualquier otra resolución que cause un agravio al particular en materia fiscal..."

En este caso tendría que hacerse un análisis del caso en particular, para poder determinar si existe un agravio en materia fiscal diferente a los anteriores, es decir, diferente a una resolución definitiva en la cual se determinen contribuciones, diferente a una resolución definitiva en la cual se niegue una devolución, diferente a una resolución definitiva que dicte una autoridad aduanera; entonces tendríamos este otro supuesto de

procedencia del recurso administrativo de revocación si es un agravio diferente a los anteriores.

Hasta se ha hablado de resoluciones definitivas que dictan las autoridades fiscales federales. Pero en otro apartado del precepto correspondiente, principalmente del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, nos encontramos que también es materia del recurso de revocación los actos de las autoridades fiscales federales, entonces ya no son solo resoluciones, sino también actos, precisamente este artículo 117, en su primera fracción habla de resoluciones, en su segunda fracción habla de los actos de las autoridades federales.

Como primer supuesto de un acto de la autoridad fiscal sería el exigir el pago de créditos fiscales, que posiblemente ya no exista por que se extinguió en alguna de las formas contempladas por la ley.

Otro supuesto es, que la autoridad fiscal exija, a través de un acto, que se notifique de manera formal al contribuyente un crédito fiscal cuyo monto real, en concepto del propio contribuyente es menor al realmente exigido; ya sea que el monto exigido no es el correcto por que es muy superior al que pueda reconocer el contribuyente.

También se da la posibilidad de interponer un recurso administrativo de revocación contra actos de autoridad fiscal federal, que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene una regulación muy precisa, muy exacta en el Código Fiscal de la Federación, ya que este procedimiento se debe seguir al pie de la letra por que va a desembocar posteriormente en una afectación grave al contribuyente. Una afectación grave por que se le va afectar patrimonialmente. Y un medio de detener esta ejecución es con el recurso de revocación por ser una resolución definitiva dictada en materia fiscal y causa un agravio al particular.

El siguiente supuesto de procedencia: cuando se alegue que el interés jurídico de terceros esta siendo afectado jurídicamente. Este interés se puede afectar de dos formas, por ejemplo: al embargar un bien, que no es del contribuyente deudor sino es propiedad de un tercero y este se vería afectado precisamente por los actos dictados en el procedimiento

administrativo de ejecución. La segunda forma es, que dentro de este mismo procedimiento y cuando se trata ya de afectar directamente el patrimonio del contribuyente omiso para cumplir forzosamente un crédito fiscal, puede haber terceros que aleguen tener créditos preferentes, créditos que deban en términos de ley, cumplirse inclusive antes que los créditos que tiene a su favor el fisco. Este tercero tendrá que presentarse a interponer su recurso para defenderse de los actos que están afectando su patrimonio.

Finalmente, otro supuesto de procedencia del recurso administrativo de revocación, es el relativo a la determinación del valor de los bienes embargados, recordaremos que el Código Fiscal en el procedimiento administrativo de ejecución, en las tareas derivadas de este, llegue el momento en que hay que valorar los bienes embargados al contribuyente omiso, para continuar con la recuperación de los créditos a favor del fisco y dentro de esos pasos, uno de los intermedios, es precisamente llegar a valorar los bienes embargados para posteriormente rematarlos.

El procedimiento de remate de los bienes embargados se hace con la intención para que se paguen las deudas fiscales del contribuyente omiso; por tal motivo es necesario que revise que ese inmueble se valúe de manera correcta; de lo contrario será afectado el contribuyente y en esta situación podrá acudir ante la autoridad correspondiente a presentar su recurso administrativo de revocación.

Una vez que se ha explicado de manera general el tema del cual se va a tratar este capítulo; veamos entonces de manera clara y precisa lo que establece el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 125, 116, 117 y que a la letra dicen:

"Artículo 125: -----
 El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de las resoluciones dictadas

en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos; por una sola vez a través de la misma vía”.

“Artículo 116: -----
Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación”.

“Artículo 117: El recurso de revocación procederá contra:

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

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A⁶, 36⁷ y 74⁸ de este Código.

II. Los actos de las autoridades fiscales federales que:

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

⁶ Para notificación de las resoluciones que: impongan multas por la omisión de declaraciones, multas por la desobediencia a mandamiento legítimo; multas ante omisiones por error aritmético, infracciones relacionadas con el RFC e infracciones relacionadas con la obligación de pago de contribuciones, declaraciones, solicitudes, avisos.

⁷ Modificación de las resoluciones administrativas emitidas por las autoridades fiscales en forma favorable o desfavorable para el contribuyente, siempre y cuando este no hubiera interpuesto medio de defensa y hubieran transcurrido los plazos para presentarlos y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

⁸ Facultad discrecional de la autoridad para condonar multas.

- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la Ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código⁷.

También es procedente el recurso de revocación cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles descritos con anterioridad; aun cuando el particular acepte el conocimiento de este o desconozca su existencia. (Según el artículo 129 CFF)

Entonces, con los supuestos que enmarca el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el recurso de revocación, en forma general, procede para inconformarse contra actos y resoluciones definitivas de las autoridades fiscales que causen un agravio al contribuyente o que no se ajustaron a la ley, claro, la interposición del recurso, contiene una formalidad y requisitos legales que se deben cumplir y se estudiarán en los siguientes temas.

2.2 REQUISITOS

El escrito de revocación se presentará ante las autoridades fiscales competentes. Para conocer de este recurso son competentes las siguientes autoridades:

- 1) La unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las entidades federativas coordinadas.
- 2) El artículo 32 fracción XIX y fracción V del Reglamento interior del SAT, establece como autoridades competentes para resolver los recursos administrativos, a la Administración General Jurídica de Ingresos y a la Administración Especial Jurídica de Egresos.

Para tales efectos el artículo 120 en su segundo párrafo del Código en comento dice que: "si un recurso se interpone ante una autoridad

fiscal incompetente, esta lo turnara a la que sea competente”.

O bien, el artículo 121 del mismo ordenamiento nos orienta sobre la competencia de la autoridad:

“Artículo 121: El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecuto el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en los que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 125 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro de los plazos que en los mismos señala.

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

La promoción del recurso de revocación deberá reunir los requisitos generales para las promociones ante la autoridad fiscal, como lo ordena el artículo 18 de Código Fiscal Federal.

“Artículo 18: Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que establezca la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso esta requiera. Cuando no

exista formas aprobadas, el documento que formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el requisito de la promoción.
- IV. Señalar en su caso, el domicilio para oír notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días se cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en número de ejemplares que sea necesario".

Recordando los conceptos importantes y fundamentos de esta investigación, que son la garantía del interés fiscal y el recurso de revocación, ya estudiada la primera, sus diferentes configuraciones, plazos y formas para interponerse, requisitos indispensables para su procedencia; en el recurso de revocación, también es necesario requisitos de forma y fondo que exijan y se hagan valer para su justa observancia, procedencia y resolución de este, sin caer en la arbitrariedad o favoritismo para alguna de las partes, como dije, requisitos que son de forma y fondo que a continuación se examinarán.

2.2.1 QUE DEBE CONTENER EL ESCRITO (REQUISITOS DE FORMA)

Para el desarrollo de este apartado, es necesario invocar el artículo 122 del Código Fiscal Federal, que claramente señala:

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

- I. La resolución o el acto que se impugna.
- II. Los agravios que cause la resolución o el acto impugnado.
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause dicha resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas; respectivamente.

Cuando no se gestione a nombre propio, la representación de las personas físicas o morales deberá acreditarse en los términos del artículo 19⁹

⁹ Es en el caso de la representación en el recurso administrativo; mediante la constancia

de este Código”.

El éxito de la tramitación del recurso de revocación radica en la manifestación clara y precisa de los agravios, cuya construcción será estudiada de manera conjunta en la formulación de conceptos de impugnación al analizar el escrito de demanda de nulidad.

En conclusión, estos requisitos llamados de forma, que quiere decir, la estructura que debe contener el cuerpo del escrito o documento en el que se plantea el recurso de revocación ante la autoridad fiscal competente, junto con los mencionados en el tema anterior y contenidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

2.2.2 DOCUMENTOS QUE DEBEN DE ANEXARSE (REQUISITOS DE FONDO)

Los requisitos anteriormente vistos, son los que exige la autoridad para la interposición del recurso de revocación; siendo estos los que se deben de considerar para su formulación. Pero también debe de ir acompañado dicho escrito de algunos documentos. Y por esto atenderemos al artículo 123 del ya sabido Código que dice:

“Artículo 123: El promovente deberá acompañar el escrito en que se interponga el recurso:

- I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actué a nombre de otro o de personas morales.
- II. el documento en que conste el acto impugnado
- III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de

negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que esta se hizo.

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

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán presentar en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si este no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o el lugar donde se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando esta sea legalmente posible. Para este efecto, deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastara con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia certificada de los originales o las constancias de estos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no haya obtenido la oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañen los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad

fiscal requerirá al promovente para que los presente en él término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV; Las mismas se tendrán por no ofrecidas”.

En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones. No se considera comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto a los hechos que consten en sus expedientes o documentos agregados a ellos.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Hará prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en documentos públicos; Pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales manifestaciones o declaraciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las demás pruebas quedaran a prudente disposición de la autoridad.

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones las autoridades, adquieren la convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, teniendo en este caso fundar razonadamente esta parte de su resolución. (Art. 130 CFF)

2.3 CAUSALES DE IMPROCEDENCIA.

El recurso de revocación de acuerdo a las causales previstas en el artículo 124 y 126 del Código Fiscal Federal que a la letra dicen:

"Artículo 124: Es improcedente el recurso de revocación cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de estas o de sentencias.
- III. Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento aquellos en los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Que sean conexos a otro que se haya impugnado por medio recurso o medio de defensa diferente.
- VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto en la fracción II del artículo 129 de este Código. (Niegue conocer el acto administrativo.)
- VII. Si son revocados los actos por la autoridad.
- VIII. Que haya sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inicio con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la resolución de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IX. Que sean resoluciones dictadas por las autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte".

"Artículo 126: El recurso de revocación no procederá contra

actos que tenga por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros”.

Ante la exigibilidad de un crédito fiscal determinado, y al hacerse efectivo el cobro de este, seguramente el contribuyente estará inconforme con la autoridad por no convenir a sus intereses y tal vez crea que dicho procedimiento no se ajusto a la ley. Entonces es necesario hacer notar o indicarle a la autoridad que revise sus actuaciones, y considere una vez mas si es justa su resolución; pero como pedirle esta nueva consideración, a pues mediante el recurso de revocación, siendo este un medio de defensa; para aquellos que estén en desacuerdo con un acto judicial definitivo o cause agravio en su patrimonio o persona, recurso que debe estar perfectamente bien delimitado su alcance y propósito de interposición, pues no por-cualquiera puede ser utilizado, ni tampoco interponerse para todo tipo de actos o resoluciones judiciales, porque hay algunas actuaciones o sentencias que son irrevocables, como las que resuelven un juicio de nulidad federal o un procedimiento de resolución de controversias por ejemplo; ya sea por el tipo de resolución o por la autoridad que lo emite, o bien, porque el plazo para hacer uso de defensa ya prescribió, que un ejemplo de esto son las fracciones arriba transcritas, pero mas exactamente las fracciones III, IV, y IX.

2.4 CAUSALES DE SOBRESEIMIENTO.

Para efectos de este tema, el Código de la materia establece en su numeral 124-A lo que sigue:

“Artículo 124-A: Procede el sobreseimiento él los casos siguientes:

- I. Cuando el promovente se desista expresamente del recurso.
- II. Cuando en el procedimiento en el que substancie el recurso administrativo, sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere él artículo 124 de este Código.

III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV. Cuando haya cesado los efectos del acto o resolución impugnada”.

Precisamente el recurso administrativo de revocación, como un medio de defensa, el cual puede ser procedente o improcedente, si es improcedente, no hay mas que explicar, pero si es procedente, en algunos casos puede recaer o sobrevenir la improcedencia (ya antes vistas estas causales) o bien el agravio que haya perjudicado al particular haya desaparecido, en fin, al ser procedente, después puede dejar de serlo, y a esto el Código Fiscal de la Federación lo contempla como sobreseimiento.

2.5 TÉRMINOS.

El término de la autoridad fiscal para dictar resolución y notificarla queda definido en el artículo 131 de Código Fiscal Federal, que de manera precisa establece:

“Artículo 131: La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de los tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significara que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir si esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado”.

Para mejor claridad del párrafo anterior, el artículo 37 del multicitado Código, dice que si en el plazo de los tres meses la autoridad no ha notificado la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución o espera a que se dicte.

En otro párrafo del mismo artículo, aclara que cuando se requiera

al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporciones los elementos necesarios para resolver; él termino comenzara a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

2.6 FORMAS PARA RESOLVER EL RECURSO.

La resolución del recurso debe estar fundada en derecho y examinara todos y cada uno de los agravios, hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastara con el examen de dicho punto.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que considere violados y revisar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá defender cuidadosamente los motivos por los que considera ilegal el acto al precisar el alcance de su resolución.

No se podrá revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresara con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicara el monto del crédito fiscal correspondiente. (Art. 132 CFF)

Una vez analizados los principales puntos que la autoridad fiscal analiza para emitir la resolución sobre el recurso de revocación, puede resolverlo de las siguientes maneras:

"Artículo 133: La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo; en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar a reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efecto el acto impugnado.

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

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana”.

Una vez, llegado a este punto de estudio, en el cual se exponen las formas en las que se resuelve el recurso de revocación, que son confirmar, modificar, dejarlo sin efectos, o desecharlo por improcedente, para que el contribuyente pueda con toda tranquilidad recoger su garantía depositada, u obligarse a pagar el crédito fiscal ya sea, en menor cantidad; si es que hubo una modificación parcial en el procedimiento del recurso, o en la misma porción que la autoridad exigió, de otra forma, también se puede suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

En conclusión, con la notificación de la sentencia que resuelve el recurso de revocación al contribuyente, es el que decide si se ejecuta el pago del crédito fiscal o la garantía en forma definitiva, si es que se confirma el acto o resolución impugnada; pero si se modifica, revoca o manda a reponer el procedimiento para una nueva resolución administrativa o las cosas vuelvan al estado en que se encontraban antes del inicio de las facultades de determinación del crédito fiscal.

Con la única incongruencia, que el recurso lo deberá resolver la autoridad fiscal, en tres meses; contados a partir su fecha de interposición. Y el artículo 144 del Código en mención, le permite al contribuyente garantizar el crédito fiscal en un plazo de cinco meses; a partir de la interposición de este medio de defensa. Pero si este ya se resolvió, ¿que garantía tiene la autoridad fiscal de asegurar el pago, si aun no se ha garantizado el crédito fincado? En caso que la resolución sea desfavorable para el contribuyente.

CAPITULO III

EFFECTOS DE LA GARANTÍA EN EL RECURSO DE REVOCACION.

El numeral 142 del Código Fiscal de la Federación, establece expresamente los propósitos que se alcanzaran cuando se garantice el interés fiscal si se interpone el recurso de revocación.

“Artículo 142: Procede a garantizar el interés fiscal, cuando:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- II. Se solicite la prorroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- III. Se solicite la aplicación del producto en términos del artículo 159 de este Código.¹⁹
- IV. En los demás casos que señale este ordenamiento y las leyes fiscales”.

Con las condiciones que establece el Código Fiscal de la Federación para la aceptación de la garantía y teniendo una razón suficiente, del porque el contribuyente debe garantizar el crédito fiscal en desacuerdo, la cual es suspender cualquier acto o procedimiento coercitivo, para que la autoridad fiscal recupere el crédito fiscal adeudado; mientras vuelve a revisar si sus actuaciones fueron apegadas conforme a derecho. Así el contribuyente tiene la oportunidad de defenderse tranquilamente, y con esta misma confianza la autoridad verifica el agravio que el contribuyente le ha manifestado.

¹⁹ Art. 159 CFF: Bienes embargables ya embargados.

3.1 CREDITO FISCAL CONCRETO.

Antes de abundar sobre el tema veamos que debemos de entender por crédito fiscal.

El artículo 4º del Código Fiscal Federal lo define como: "son créditos fiscales los que tenga derecho percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho de exigir de sus servidores públicos o de sus particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena"

Entonces ya sabemos que aquellas contribuciones que tiene derecho a exigir el Estado a sus gobernados o servidores públicos, son créditos fiscales, pero enseguida surgen las siguientes cuestiones: ¿Qué es un crédito fiscal concreto? O ¿Cuándo es un crédito fiscal concreto?

Para contestar las anteriores interrogativas de la mejor manera, es necesaria una breve nota sobre el nacimiento, determinación y comprobación de las contribuciones.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 6º del Código en mención dice lo siguiente:

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

Dichas contribuciones se determinan de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se explican con posterioridad."

Al respecto el doctrinario Juan M. Estrada Lara, explica el párrafo anterior: "es decir, la determinación de impuestos o multas se determinara en base a la legislación aplicable en el momento en que nació la obligación, mas no sucede lo mismo con los recargos, ya que estos son una indemnización al fisco por la mora en que se incurre, y por lo tanto,

validamente pueden aplicarse disposiciones expedidas con posterioridad a la causación del impuesto sin que ello implique aplicación retroactiva de la ley”¹¹.

Por lo antes expuesto y atento al primer párrafo contenido en el artículo 6° del multicitado Código, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales, o sea, el deber de pagar contribuciones nace de la ley; y por lo consiguiente la determinación ocurre cuando la ley fiscal exige a la autoridad que se liquide el crédito fiscal por el contribuyente.

Por otro lado el autor Mario Pugliese, señala que para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: “la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión. No siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación, aun cuando se requiera este acto, no para considerarse como elemento de obligación fiscal, solo será la ratificación y determinación en cantidad liquida del crédito fiscal; lo que es distinto de la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad desde el punto de vista legal. Por lo tanto el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria, es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico de acuerdo con la ley que condiciona la obligación del pago del contribuyente.

Así las cosas, no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que se propicie el nacimiento de una contribución, pues ello surge automáticamente al realizarse en la practica económica o social la hipótesis legal, y posteriormente ya habrá un caso necesario de que una autoridad competente emita un acto administrativo para determinar y exigir el monto del tributo”.¹²

La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los

¹¹ ESTRADA LARA, Juan M. *La Defensa Fiscal: Conceptos, Teorías Y Procedimientos* ED. PAC SA De CV 1ª Edición México 2002 Págs. 55

¹² PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Editorial Porrúa, S. A. México, 1976. Págs. 245 a 253.

particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del hecho que dio nacimiento a esta obligación identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe de enterarse al fisco.

La determinación en cantidad líquida de un tributo, se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante las tasas tributarias establecidas por la ley hacendaria, es decir, significa comunicarle a la autoridad, cual es el hecho, acto, operación, actividad generadora, de una contribución, ya sea mediante el señalamiento del monto de los ingresos o rentas percibidas, el valor de las cosas enajenadas, heredadas o permutadas, los bienes y servicios importados o exportados, para que en base a ello se aplique la cuota o tarifa respectiva que permita calificar la porción de riqueza que debe de aportarse al Estado para cubrir el gasto público.

Por regla general, la determinación de las obligaciones fiscales en el ámbito federal, le compete a los contribuyentes, lo cual es notable en el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto sobre producción y servicios, desde el momento en que deben de formularse los balances respectivos, expedir facturas y notas de ventas para señalar la base gravable y calificar el tributo; precisando cual es el acto u operación que ha generado las obligación fiscal y el monto de la misma, corroborándose con sus registros contables y sus facturas que amparen cada una de sus operaciones, ingresos o rentas percibidas; sin embargo dicha determinación corre a cargo de las autoridades tributarias, cuando al practicar las visitas de inspección fiscal descubren omisiones o alteraciones en las obligaciones respectivas, tiene el deber de concretizar correctamente la base gravable y el monto del impuesto para proceder a su exigibilidad; o cuando los propios contribuyentes con responsabilidad directa o terceras personas, con responsabilidad solidaria les proporcionan información, documentos, datos necesarios para determinar y formular la liquidación de la prestación tributaria de que se trate.

El maestro Narciso Sánchez Gómez hace alusión sobre los métodos que la doctrina aconseja a la autoridad considerar para ejercer sus facultades de comprobación y dice así: "La legislación contributiva federal,

estatal y municipal debe establecer preceptos jurídicos que orienten y expliquen de la mejor manera el procedimiento que debe de seguirse para determinar una obligación fiscal, que el método sea el mas idóneo, conducente y conveniente, tanto para el sujeto pasivo, como para el sujeto activo, debiendo revestir; limpieza, sencillez, economía y comodidad.

El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo atienda e inclusive lo pueda aplicar.

Que el método sea económico significa que el método no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención.

El método será cómodo, cuando se evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente.

El método será limpio, cuando evita el contubernio entre el obligado y el personal hacendario".¹³

Por lo que hace a las facultades de comprobación, las autoridades fiscales, tienen las siguientes posibilidades:

- a) Visita domiciliaria.
- b) Revisión de gabinete.
- c) Revisión de dictámenes, ya sea de estados financieros (contribuciones federales) o dictámenes del cumplimiento de obligación fiscal (contribuciones locales).
- d) Valuación de bienes.

Los anteriores, son los procedimientos de los cuales se auxilia la autoridad para determinar el crédito fiscal y conseguir su liquidación posteriormente. Y así controlar o reprimir la evasión fiscal.

Para nuestro tema solo son útiles las dos primeras, que son la revisión de gabinete y la visita domiciliaria, las dos formas de comprobación fiscal. En el primer caso, la autoridad con fundamento en los artículos 48¹⁴ y

¹³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa, México 1999. Págs. 351.

¹⁴ Art. 48 CFF: Señala el lugar, plazo y el procedimiento que se deberá seguir cuando la autoridad fiscal solicite la presentación de informes, datos, documentos, contabilidad, al contribuyente, responsables solidarios o terceros.

51¹⁵ del Código Fiscal de la Federación, solicita al contribuyente la presentación de datos, informes, documentos o la contabilidad; mediante la notificación del oficio de solicitud de informes, en el cual se señala el lugar y el plazo para la exhibición de documentos.

Una vez que la autoridad ha revisado la contabilidad o la documentación proporcionada por el contribuyente, revisado y analizado los documentos compulsados, la autoridad debe de emitir un oficio de observaciones en el cual hará constar en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que se hubieren conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario. También en el caso de que la autoridad fiscalizadora no tuviere observaciones que realizar, debe de comunicar al contribuyente revisado la conclusión de la revisión.

El oficio de observaciones citado, se debe de notificar cumpliendo con lo señalado para las diligencias de notificaciones personales; y una vez notificado el contribuyente o responsable solidario, contara con un plazo de 20 días hábiles para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones consignados en el mismo; si en el plazo precautorio, el contribuyente no presentara la documentación comprobatoria que lo desvirtúe, los hechos contables consignados en el mismo, se presumirán por ciertos y posteriormente no podrán ser validamente impugnados vía recurso de revocación o juicio de nulidad.

En el segundo caso, es la visita domiciliaria con el objetivo de comprobar los datos manifestados en las declaraciones; que con fundamento con lo previsto en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 38¹⁶, 43¹⁷, 44¹⁸ y 46¹⁹ del Código Fiscal Federal.

Previo al inicio de la visita domiciliaria se requiere la orden por escrito de la misma, la cual debe de respetar lo dispuesto en el artículo 16 constitucional anteriormente citado, consistente en que todo acto de molestia

¹⁵ Art. 51 CFF: Obligación de informar circunstanciadamente al contribuyente.

¹⁶ Art. 38 CFF: Requisitos de forma de los actos administrativos.

¹⁷ Art. 43 CFF: Señala que además de los requisitos de forma de los actos administrativos, las visitas domiciliarias deberán notificar el lugar o lugares a revisar, así como el nombre de la persona o personas que efectuaran la visita.

¹⁸ Art. 44 CFF: Reglas para el inicio y desarrollo de las visitas domiciliarias.

debe ser emitido por la autoridad competente en el que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Una vez expedida la orden de visita, se debe informar al contribuyente personalmente y en su domicilio, debiendo dejar citatorio previo debidamente notificado (Arts. 134-¹⁹ y 137²¹ CFF) para que al día siguiente, este el contribuyente o su representante legal o ambos, para que inicie la diligencia de la visita.

Iniciada la visita domiciliaria, los visitadores levantarán el acta parcial de inicio, la cual incluirá la forma y circunstancias en las que se lleva a cabo la diligencia de notificación al iniciar la visita así como los hechos u omisiones que se encontraron el día de la visita.

Durante el desarrollo de la visita podrán levantar actas parciales o complementarias, que deben de contener las mismas formalidades que la acta parcial de inicio, todas y cada una de ellas. Desde la identificación de los visitadores, hasta las circunstancias de los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

La última acta final que al efecto se levante, hará mención expresa de todas las circunstancias observadas durante el desarrollo de la visita, y entre el levantamiento de dicha acta y el acta final deberán de transcurrir por lo menos 20 días hábiles, para que el contribuyente presente documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones y así corregir su situación fiscal. Si esto no sucede, es decir, que no presente los documentos o libros de referencia o señale el lugar donde se encuentran, se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas parciales y en el acta última final.

En el levantamiento del acta final, se deben de observar los mismos requisitos que para las actas anteriores. Y se constituye como el antecedente de la resolución que emiten las autoridades fiscales determinando la situación fiscal del contribuyente visitado, y con el

¹⁹ Art. 46 CFF: Reglas para el desarrollo y culminación de las visitas domiciliarias.

²⁰ Art. 134-I CFF: Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

- I. Personalmente o correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

²¹ Art. 137 CFF: cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a la persona a quien debe notificar, le dejara citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro

levantamiento de esta última acta concluye el procedimiento de fiscalización.

Los dos procedimientos de fiscalización, comentados de manera breve, deberán tener un lapso máximo de duración de seis meses según lo establecido por el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación; contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, de manera ordinaria (salvo los casos y excepciones que así exprese el mismo Código). Concluidos cualquiera de los procedimientos y debidamente notificadas las conclusiones de las irregularidades y omisiones si es que las hubo; si no, aun así se deben notificar los resultados; la autoridad deberá rendir su dictamen dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante la última acta final de la visita (Art. 50 CFF). O tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectuó en las oficinas de las autoridades fiscales contara con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquel en el que se le notificó el oficio de observaciones.

El dictamen que emita la autoridad deberá venir debidamente circunstanciado además de determinado y actualizado (multas, recargos, gastos de ejecución)²² el crédito fiscal debiendo reunir por lo menos los siguientes elementos de formalidad, establecidos en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación:

Los elementos de formalidad son:

I. "Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

²² Art. 21 CFF: Actualización de las contribuciones que no se paguen en el plazo fijado y cálculo de sus recargos.

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

Lo anterior que se ha explicado, es con el profundo motivo de precisar de la mejor manera el concepto: crédito fiscal.

Una vez causada y determinada la obligación fiscal, el momento que sigue es la liquidación de la obligación: pero ¿Cómo? ¿Cuándo? Y ¿Dónde?

El pago es una forma de cumplir con el deber principal impositivo; mismo que puede hacerse en las diferentes formas reguladas por el Código Fiscal Federal; ya sea por cheques certificados o de caja, giros postales, telegráficos o bancarios, o por transferencia de fondos reguladas por el Banco de México. (Art. 20 CFF)

El estudioso Raúl Rodríguez Lobato, explica que la contribución se puede pagar antes de que nazca la obligación, en el momento en que nace la obligación y después de que se cause la obligación; a saber:

- a) “En el primer caso, el gravamen se paga antes de que cause la obligación fiscal, porque primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo. Por lo general esto lo encontramos establecido en aquellos impuestos que tiene por objetos mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación.
- b) El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal cuando coinciden los momentos

de causación y de pago, o sea, el gravamen se paga al momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. La coincidencia de los dos momentos es recomendable en aquellos impuestos que gravan actos, contratos u operaciones, por la persona señalada como sujeto pasivo directo no tiene obligación de registrarse como contribuyente.

- c) El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga este. Esta situación es visible en aquellos tributos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al contribuyente y cuyos rendimientos serán mas cuantiosas y económicas si se hace cómodo el pago".²³

El artículo 6º. Del Código Fiscal de la Federación, en su penúltimo párrafo; explica la forma en como el contribuyente debe hacer el pago de su contribución:

"Artículo 6: Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital".

²³ RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, ED. Harla, 2º Edición, Méx. 1999 Págs. 125-

Una vez, que ya se tiene la forma oficial correspondiente y expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el artículo 20 del mismo Código en su párrafo séptimo hace referencia sobre los medios de pago que acepte la dependencia gubernamental.

“Artículo 20: Se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica”.

Una vez que tenemos los documentos requeridos y algunos de los medios o recursos económicos antes referidos para liquidar la obligación ante el fisco, cabe la pregunta ¿Cuándo se debe pagar?, así que recurriendo al multicitado Código, en el artículo 6º párrafo cuarto y fracciones que le siguen contesta la duda explicando lo siguiente:

"Artículo 6º cuarto párrafo: Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de la disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaraciones que se presentara ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a mas tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación".

Con todo lo anterior, se ha explicado someramente como nace, se determina y liquida la obligación fiscal, obligación que de no cumplirse en los plazos y momentos oportunos para ello; queda absorbido el vocablo: obligación fiscal, por el de crédito fiscal, en función del criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, en el amparo directo 61/7, que fue aprobado por unanimidad de votos el 18 de marzo de 1974.²⁴

" Las facultades de las autoridades para fincar créditos por concepto de impuestos, derechos, multas o cualquier otro tipo de prestaciones fiscales, así como las facultades para cobrar esos créditos por la vía económico-coactiva, sin acudir previamente a los tribunales establecidos, deriva de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal en cuanto establece que los mexicanos están obligados a contribuir para los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. O sea, que las cargas fiscales tienen que estar apoyadas siempre y necesariamente en una ley, entendiéndose por tal, la que lo

²⁴ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ Magorrio, *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2º. Edición México 1999 Págs. 240-241

sea material y formalmente, o sea, que emane del poder legislativo, pero que las cargas impuestas a los ciudadanos sean votadas de acuerdo con la filosofía que inspira la Constitución por los representantes elegidos por ellos y no por el poder ejecutivo...”

Aunado a lo anterior, en el Derecho Fiscal, la renuncia de las obligaciones es imposible por que todas las obligaciones nacen de la Ley, otros en cambio, es la voluntad unilateral del legislador la que determina una serie de obligaciones públicas.

Como ejemplo de obligación pública, esta la consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que exactamente dice:

“Artículo 31: Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en el que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Eh aquí un ejemplo consagrado en nuestra Ley Fundamental de la obligación tributaria, y de aquí que se delegue a otras leyes secundarias para que establezca mas específica y visiblemente los hechos, los actos u operaciones que le sirven de sustento para que las personas físicas o morales aporten una parte de su riqueza para sufragar el gasto publico, al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva.

Bueno, pero ¿de que manera o que hechos deben de coincidir con la hipótesis o norma respectiva? A pues cualquier actividad industrial, comercial, prestación de servicios que se obtengan utilidades, ganancias, honorarios, etc. Y toda aquella actividad o circunstancia en que se sustente la configuración del comentado deber. Entonces todo aquel desarrollo y producción económica de la población, es una prueba palpable del hecho generador del tributo, pues al percibirse una riqueza indiscutiblemente, la persona física o moral que la detente, queda obligada a contribuir para el gasto publico como lo establece nuestra Constitución Federal.

Por todo lo expuesto, la obligación tributaria es un deber unilateral

e irrenunciable porque nace de la Ley. Obligación que debe de ser extinguida o liquidada por los medios de extinción y en los periodos y plazos ordinarios contemplados en la ley.

De tal forma que si no se cumple con la obligación fiscal que ya nació, se causo y se determino, la autoridad fiscal al darse cuenta de la irregularidad haciendo uso de sus facultades de comprobación determinara el crédito fiscal mientras no caduque la obligación fiscal.

3.1.1 EL CRÉDITO FISCAL EXIGIBLE.

El crédito fiscal exigible o la exigibilidad de la obligación fiscal, el maestro Raúl Rodríguez Lobato, lo define como: "...la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como si lo hace el anterior Código de 1966, cuyo artículo 19 establecía que a falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible; sin embargo, el concepto de exigibilidad esta implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución".²⁵

Entonces determinada la obligación contributiva, la ley fija un termino legal para proceder al entero del gravamen y en cuyo caso de incumplimiento se estará incurriendo por el sujeto pasivo principal o para el responsable solidario en una infracción o contravención a la norma jurídica que estatuye ese deber, y en esas condiciones el Estado se encuentra facultado para que mediante un mandamiento de ejecución formule la liquidación del producto y ordene a un ejecutor fiscal requerir el entero conducente, y en su caso embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución, es el instrumento

²⁵ RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. *Op.cit* Pág. 127y 128

jurídico del que dispone el Estado para hacer uso de su autoridad, a fin de lograr que el sujeto pasivo haga el pago de la obligación contributiva, que no fuera cubierta en tiempo y forma. Esta institución se compone de cuatro situaciones o etapas fundamentales que le dan vida y esencia; y son:

- I) La existencia de un crédito fiscal que no fue pagado en su oportunidad por el sujeto pasivo principal o el responsable solidario y que por lo tanto propicia a su exigibilidad por cuenta del Estado.
- II) Una injerencia forzosa que hace la autoridad fiscal sobre los bienes patrimoniales o recursos del sujeto pasivo al despacharse la ejecución respectiva.
- III) El embargo o aseguramiento de los bienes propiedad del deudor fiscal, para garantizar la prestación reclamada.
- IV) El remate y la adjudicación de los bienes secuestrados para que con su producto se paguen las prestaciones aseguradas, mediante el ingreso de una cantidad de dinero a la Tesorería de la Administración Pública.

Al abordar este asunto el maestro Adolfo Arrijo Vizcaino comenta: "Un tributo o contribución se vuelve exigible, cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

Las consecuencias de la exigibilidad pueden llegar a afectar en forma bastante seria la economía personal que se exponga a ella, ya que presupone una actividad de renuncia o negligencia frente al operativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende de origen el ejercicio de las facultades coactivas por parte del fisco...Ello trae consecuencias de la exigibilidad, que son : 1) la imposición de recargos y multas; 2) La instauración del procedimiento económico-coactivo; 3) El cobro de los gastos de ejecución que consisten el pago de las erogaciones que hace el fisco como consecuencia del mencionado procedimiento, como son los honorarios de los ejecutores, publicaciones de las convocatorias,

transporte de los bienes embargados, honorarios de notificación, entre otros conceptos".²⁶

El Código Fiscal de la Federación en su norma 145, ordena que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Las autoridades fiscales pondrán así mismo practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respectivo contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubiere causado".

Por otro lado el dispositivo 151, de dicha compilación dice:

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

- I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.
- II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponde, a fin de obtener, mediante ellos, los ingresos que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales..."

Con estos artículos transcritos, la ley otorga facultad a la autoridad, explicando como y cuando hacer el cobro forzoso del crédito fiscal al contribuyente; pero debido a la imprecisión de la ley, se cae en un círculo vicioso, porque después de nacida y determinada la obligación fiscal, son 45 días para pagar o interponer el recuso de revocación y garantizar el crédito fiscal, en un plazo de cinco meses para ello; a fin de suspender el cobro forzoso, pero si van dos meses y no se ha garantizado, ¿la autoridad podrá ejecutar el cobro forzoso? ¿Acaso hay alguna disposición que lo impida o

²⁶ ARRIQJA VIZCAÍNO, Adolfo *Derecho Fiscal*. ED. Trillas, México 1982 Págs. 95 y 96

alguna otra que lo justifique? Porque, como se ha venido mencionando, el artículo 144 del Código fiscal de la Federación, dice que se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución cuando se garantice el interés fiscal; la incongruencia es, que el recurso de revocación deberá de ser resuelto a mas tardar en tres meses, después de su interposición ¿con que certeza, la autoridad fiscal asegurara el pago del crédito fiscal? ¿Solo con la facultad que le otorga la francio IV del artículo 145 de este Código? ¿Y si para ese entonces el deudor fiscal a desaparecido?

3.2 SOLICITUD DE SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

El maestro Narciso Sánchez Gómez, sobre la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución comenta al respecto: "La suspensión como su nombre lo indica paraliza el procedimiento de cobro forzoso de contribuciones, y se intenta para proteger el derecho de propiedad, de posesión y disfrute del patrimonio de una persona en su calidad de sujeto pasivo; como para que con seguridad y tranquilidad promueva los medios de defensa legal establecidas en la legislación respectiva.

Representa una medida cautelar o precautoria que debe dictarse de oficio o a instancia de parte por la autoridad ejecutora, para detener toda clase de actuaciones de la Administración Publica que puedan afectar los derechos o interés del gobernado, y ella debe de respetarse, para que tenga eficiencia su razón de ser, durante el tiempo que marque la ley".²⁷

El procedimiento de suspensión surge en los siguientes casos:

- a) Cuando se interponga el recurso de revocación en contra de una resolución administrativa que determino un crédito fiscal y que es la que dio origen al procedimiento de ejecución.
- b) Cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañe de los actos acrediten que se ha garantizado el interés fiscal.

²⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ Narciso, Op Cit. Págs. 534 y 535

- c) Cuando se interponga el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se solicite el incidente de suspensión en cualquier tiempo, hasta antes que se dicte sentencia.
- d) Cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictadas en términos de ley de la materia y siempre que se hubiere notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.
- e) Cuando se garantice el interés fiscal en los periodos establecidos por la ley.

La suspensión del procedimiento económico-coactivo se rige por lo dispuesto en los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación los que prevén tanto una suspensión provisional como la suspensión definitiva.

Señala el artículo 65 del Código Fiscal Federal, que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a que surta efectos su notificación. Haciendo caso omiso de la hipótesis de pago, pues con el se extinguiría el crédito fiscal y no habría lugar a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que al estar satisfecha la obligación no sería posible poner en práctica ese procedimiento, y solo atenderemos a la hipótesis de la garantía, pues ella es la que permite la suspensión del procedimiento económico-coactivo.

Fenech advierte que: " conviene además, tener en cuenta la distancia conceptual existente entre la suspensión del proceso y lo que se ha llamado aplazamiento de pago, o beneficios que la Administración concede al deudor en ciertas hipótesis, en virtud de la cual se le dan facilidades para el cumplimiento de la obligación tributaria que respecto a él ha nacido, bien permitiendo que satisfaga el interés de la hacienda no de una vez sino mediante prestaciones fraccionarias y periódicas, bien concediéndose un límite de tiempo para hacer efectivo el importe del débito, mientras la

suspensión del proceso exige como presupuesto lógico que este se haya iniciado, el aplazamiento del pago puede concederse antes de iniciarse el proceso de ejecución y constituye un obstáculo para su existencia; finalmente, la suspensión del proceso no exime al deudor ejecutado del pago del recargo y de las costas; mientras que el aplazamiento puede, en su caso definir la imposición del recargo y el devengo de dietas y costas".²⁸

A su vez señala el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que no se ejecutaran los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañen los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal; que dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se deberá presentar copia sellada del escrito en el que se hubiere intentado recurso administrativo o juicio y que en caso contrario, la autoridad estará facultada para hacer efectiva la garantía, aun cuando se trate de fianza otorgada por compañía autorizada.

Conjunta o simultáneamente a la interposición de los medios de defensa en el rubro fiscal, puede solicitarse por el interesado la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución u organismo jurisdiccional que señale la ley, para que por un lado se protejan los intereses patrimoniales del contribuyente al paralizar la actuación de la autoridad ejecutora; y por el otro lado queda garantizada la obligación fiscal. Se le ubica dentro de la teoría general de las providencias precautorias porque se trata de una disposición anticipada que tiende a prevenir un riesgo o un daño al contribuyente, con efectos provisionales, flexibles y rápidos para restituirle al interesado el goce y disfrute de sus propiedades o posesiones patrimoniales paralizándola actuación de la autoridad ejecutora.

Tenemos entonces que, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación de un crédito fiscal, esto es, un plazo dentro de 30 días naturales (Art. 141 CFF) a partir de la fecha indicada, el interesado debe de solicitar ante la autoridad ejecutora la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y otorgar una garantía respecto del crédito fiscal que pretende hacerse efectivo y por ese solo hecho la

²⁸ GARZA, Sergio Francisco De La, *Derecho Financiero Mexicano*, ED. Porrúa 18ª. Edición México, 1999. Págs. 781

autoridad fiscal suspenderá provisionalmente la puesta en práctica del procedimiento económico-coactivo, en espera que dentro de el plazo de 45 días, en este caso hábiles, siguientes a la fecha en los que haya surtido sus efectos la notificación del crédito fiscal se le exhiba la copia sellada del escrito a través del cual se ejercito el medio de defensa, hecho por lo cual se suspenderá definitivamente el procedimiento mencionado, es decir, el procedimiento quedara suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que haya recaído en el medio de defensa, o bien, si no se le presenta dicha copia sellada continuar su actuación y practicar las diligencias de ejecución respectivas.

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, señala como formas para garantizar los créditos fiscales las siguientes:

- a) Deposito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozara de beneficios de orden y exclusión.
- d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- e) Embargo en la vía administrativa.

Este mismo precepto legal establece en su fracción VI párrafo segundo; que la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se cause en los 12 meses siguientes al otorgamiento y al terminar este periodo y en tanto no se cubra este crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilar la suficiencia de la garantía, tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad, y si no lo fuere exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 142 del mismo Código antes mencionado no se podrá otorgar garantía respecto de gastos

de ejecución, salvo que el interés fiscal este constituido únicamente por estos; o sea, que salvo la excepción prevista, siempre tendrán que pagarse los gastos de ejecución.

En los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, si la impugnación del crédito fiscal no es total, solo se garantizará y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución respecto a la parte impugnada y la otra parte deberá ser pagada. También prevé este precepto legal que no exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Si la autoridad niega o viola la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el último párrafo del artículo 144 del multicitado cuerpo legal protege al contribuyente argumentando lo siguiente:

"Artículo 144: En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo o ocurrir a su superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando el recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal".

En este caso, se estará a la reglas para resolver el incidente de suspensión de la ejecución; previsto en los artículos 227 y 228 del Código Fiscal de la Federación; que establece lo siguiente:

"Artículo 227: Los particulares podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, ante el magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en la primera instancia, acompañando copia de los documentos en

que se haga constar el ofrecimiento; y en su caso, otorgamiento de la garantía así como la solicitud de suspensión presentada ante la autoridad ejecutora, y si la hubiere, la documentación en que conste la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución”.

“Artículo 228: El auto que admita el incidente al que refiere el artículo 227, el magistrado instructor ordenara correr traslado a la autoridad a quien se le impute el acto, pidiéndole un informe que deberá rendir en un plazo de tres días. Asimismo, podrá decretar suspensión provisional de la ejecución. Si la autoridad ejecutora no rinde el informe o si este no se refiere específicamente a los hechos a que le impute el promovente, se tendrán estos por ciertos.

Dentro del plazo de cinco días a partir de que se haya recibido el informe, o de que haya vencido el término para presentarlo, la Sala dictara resolución en la que se decrete o niegue la suspensión de procedimiento administrativo de ejecución o se decida sobre la admisión de la garantía ofrecida.

Si la autoridad no da cumplimiento a la orden de suspensión o de admisión de la garantía, la Sala Regional declarara la nulidad de las actuaciones realizadas con violación a la misma e impondrá a la autoridad renuente un multa de uno a tres tantos del salario mínimo general del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevado al mes”.

Es pertinente hacer notar que esta suspensión del procedimiento administrativo de ejecución solo opera durante la tramitación de los recursos administrativos y el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, si la impugnación continua en juicio de amparo, la suspensión de la ejecución debe solicitarse y obtenerse conforme a lo dispuesto por la Ley de Amparo.

3.3 TERMINO PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL EN EL RECURSO DE REVOCACIÓN.

El plazo para la interposición del recurso de revocación, deberá de presentarse dentro de los 45 días siguientes aquel en que haya surtido efectos su notificación, o el día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo.

Cuando tal medio de impugnación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajusto a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate solo podrán hacer valer hasta antes del momento de la convocatoria en la primera almoneda, salvo que se trate de los actos de ejecución sobre bienes legalmente embargables o sobre actos de imposible reparación material, o de lo previsto en el artículo 129 del Código Fiscal Federal, casos en los cuales el plazo para interponer el recurso se computara a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo, en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo.

Si dichas violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria, o se tratara de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finiquite el remate o a la que autorice la venta fuera de subasta.

Los terceros que se vean afectados por el procedimiento administrativo de ejecución pueden hacer valer el recurso de revocación conforme a los artículos 117 fracción II, inciso C) y 128 del Código Fiscal de la Federación, cuando se afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados. Podrá hacerse valer el recurso en cualquier tiempo hasta antes de que se finiquite el remate, se enajenen fuera del remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

Por otra parte, el tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran con preferencia a los fiscos federales, lo hará valer en cualquier tiempo, pero antes que se haya aplicado el producto del remate.

Las dos anteriores situaciones constituyen una excepción a la regla general, respecto de la interposición del recurso, que es de cuarenta y

cinco días.

Y junto con estas situaciones, el párrafo segundo del artículo 144 del mismo Código en comento, establece otra excepción:

"Artículo 144: No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.

Quando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias, previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución".

Con las excepciones arriba expuestas, se demuestra la parcialidad de la ley, porque el contribuyente, si tiene de emergencia el medio de defensa que la ley expresamente le otorga, el recurso de revocación, para suspender todas las actuaciones de la autoridad que le puedan causar un perjuicio a sus intereses. Pero la autoridad no tiene esa seguridad, pues no puede exigir el pago hasta que pasen los cinco meses, porque parecería una arbitrariedad, aunque no hay ninguna disposición que se lo impida; ya que el efecto de garantizar el crédito fiscal es para suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

CAPITULO IV

EXAMEN JURIDICO DEL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

4.1 ANALISIS DEL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Transcribiendo lo que dice el Código Fiscal de la Federación en su artículo 144, de manera exacta dispone:

"Artículo 144: No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutara el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de las cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos del Seguro Social. Si a mas tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Quando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que los interpuso dentro de los cuarenta y

cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagaran los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten solo determinados conceptos de la resolución administrativa que determino el crédito fiscal, el particular pagara la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaraciones complementarias y garantizara la parte comprometida y sus recargos.”

Iniciando por la primera oración del artículo en cometo dice: “No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales...”

El doctrinario Rafael de Pina expone lo que se debería de entender por acto administrativo y dice: “Es la declaración de la voluntad de un órgano de la administración pública, de naturaleza reglada o discrecional, susceptible de crear, con eficacia particular o general, obligaciones, facultades o situaciones jurídicas de naturaleza administrativa”.²⁹

La anterior definición, coincide a manera de ejemplo con lo que estatuye el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación respecto a la procedencia del recurso de revocación sobre la manifestación de la voluntad de un órgano de la administración pública:

“Artículo 117: El recurso de revocación procederá contra:

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

²⁹ DE PINA VARA Rafael. Diccionario de Derecho, ED. Porrúa, Mexico 1976 5º. ED. Pag. 45

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a la ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal...

II.- Los actos de autoridades federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se hayan extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución...
- c) Afecten el interés jurídico de terceros...
- d) Determinen el valor de bienes embargados a que se refiere el artículo 175..."

Las anteriores resoluciones administrativas, son de naturaleza reglada, y como ejemplo de naturaleza discrecional, es la condonación de multas, pero cabe señalar que las resoluciones o actos administrativos que están a discreción de la autoridad son inimpugnables y no causan instancia.³⁰

Luego dice: "...cuando se garantice el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales."

El interés fiscal se garantizara en las formas que establece el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación y los requisitos para cada una de ellas lo contiene el Reglamento del mismo Código; en los artículos 60 al 67, ya estudiados en el primer capítulo. Siendo necesario repetir las

³⁰ Artículo: 74 Código Fiscal de la Federación.

formas para garantizar:

“Artículo 141: Se podrá garantizar en alguna de las siguientes formas:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.”

Para interponer la garantía en cualquiera de las formas antes mencionadas en un acto administrativo, además de los requisitos que pide el Reglamento de este Código, el artículo 142 del citado compendio fiscal también requiere lo siguiente:

“Artículo 142: Procede garantizar el interés fiscal cuando:

- I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.³¹
- IV. En los demás casos que señale este ordenamiento y las demás disposiciones fiscales”.

³¹ En relación con el artículo 117 inciso d) Código Fiscal de la Federación.

Estas son las formas que establece la legislación que se deben seguir para garantizar el interés fiscal. Siguiendo con la oración en análisis se complementa con: "...satisfaciendo los requisitos legales".

Utilizando el artículo 141 del citado ordenamiento legal en su párrafo segundo de su cuarta fracción, dice que deberá comprender la garantía, además de las contribuciones actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá de actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

"Artículo 20: Las contribuciones y sus accesorios se pagaran y se causaran y se pagaran en moneda nacional. Los pagos que puedan realizarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. Los pagos que se hagan se aplicaran a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código".³²

De esta manera la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico establecerá y actualizara el crédito fiscal, calculándolo por los doce meses siguientes, y si al término de estos, aun sigue en controversias el interés fiscal, se tendrá que actualizar la garantía por los próximos doce meses siguientes.

³² El cheque recibido por las autoridades que sea presentado en tiempo y forma y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20%.

Ahora, ya analizados lo que son los diferentes actos administrativos que se pueden impugnar, para su procedencia, se tiene que garantizar en algunos casos con las diferentes formas y condiciones que prevé la ley tratándose del interés fiscal. Recordando que la forma de ofrecer la garantía del interés fiscal, antes analizadas cada una de ellas en el primer capítulo de esta investigación.

Atendiendo la oración que dice: "Tampoco se ejecutara el acto que determine el crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación."

Esto quiere decir, que mediante las facultades de la autoridad fiscal,³⁵ optando por cualquiera de los procedimientos de fiscalización. Sea la revisión de gabinete o la visita domiciliaria; las cuales la ley concede un plazo máximo para su verificación de manera general de seis meses contados a partir de la notificación del inicio de las facultades de comprobación.

El uso objeto y finalidad de estos procedimientos de fiscalización, que es la de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, solicitar la exhibición de comprobantes que amplíen la legal propiedad o posesión de las mercancías, siendo estas características de la visita domiciliaria; o las de revisión de gabinete, que es requerir a los contribuyentes o demás relacionados, para que exhiban en los establecimientos u oficinas de la autoridad fiscal toda la contabilidad, datos, informes y documentos que requieran para su revisión.

Bien, pero estos actos administrativos o manifestaciones de la autoridad fiscal, que en el momento del término de su verificación parcial en el procedimiento de fiscalización; y es parcial porque el contribuyente aún tiene el plazo para desvirtuar lo asentado en el respectivo documento de verificación que desarrolló la autoridad en el cual se consignan los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales comprendidas en la ley, teniendo un plazo máximo de veinte días para la presentación de documentos, libros, registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentadas en el oficio de observaciones o la última acta parcial y dicho plazo se contara a partir de la notificación del mencionado oficio o el

³⁵ Art. 42 fracciones II, III y V Código Fiscal de la Federación

ultima acta parcial³⁴.

Si en el mencionado periodo el contribuyente no desvirtúa o corrige los hechos u omisiones consignados, no presenta los documentos, libros, registros de referencia o no señale el lugar donde se encuentren; se emitirá la resolución que determinen las contribuciones omitidas³⁵ y se proseguirá con la notificación del acta final de la visita domiciliaria, teniéndose por consentidos los hechos consignados en todas las actas levantadas en ella.

Una vez practicadas las visitas a los contribuyentes o ejercidas las facultades de comprobación y se hayan conocido hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, se determinara las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificara personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúen en las oficinas de las autoridades fiscales a partir de la fecha en que concluyan los veinte días que establece el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.

Así ya determinado y concreto el crédito fiscal, notificado personalmente, la resolución de las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución y uno de los plazos son los que establece la oración en comento que dice:

"Artículo 144: No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales."

Por otro lado, atendiendo la ultima oración del primer párrafo del artículo 144 que reza lo siguiente: "Si a mas tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución".

³⁴ Art. 46 fracción VI Código Fiscal de la Federación.

Entonces dice; si a mas tardar al vencimiento de los citados plazos, obviamente se refiere al plazo de los cuarenta y cinco días, hablando de garantización del interés fiscal, si se acredita la impugnación que se hubiere intentado: ¿a que formas de impugnación se refiere? El artículo 125 del Código Fiscal Federal establece que el interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación, o promover directamente contra el acto Juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por lo tanto, hay dos formas para impugnar un acto administrativo, 1) por medio del recurso de revocación, y 2) el juicio de nulidad federal, que se tiene que acreditar cualquiera de los dos medios de defensa entre el plazo de los cuarenta y cinco días, para que sea procedente la impugnación en tiempo y forma. De lo contrario se tendrán por consentidos los hechos ya que no se promovió ningún recurso en el plazo señalado para tal efecto³⁶.

Para la promoción y presentación del recurso de revocación ante la autoridad fiscal competente se estará a los siguientes artículos:

“Artículo 121: El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la autoridad que emitió o ejecuto el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación...

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

Al pretender revocar un acto o resolución administrativa, la

³⁶ Arts. 48 fracción IX y 46 fracción IV párrafo tercero, Código Fiscal de la Federación

pregunta es ¿Dónde y cuando se interpone? Según el artículo 120 del Código en uso, dispone que si se promueve el recurso ante una autoridad fiscal incompetente, esta lo turnara a una competente; para así paralizar lo más rápidamente la ejecución del cobro fiscal o acto administrativo que se considere no se ajusto a la ley.

Además de interponer el recurso ante la autoridad competente, la promoción deberá contener los siguientes requisitos, (Artículos 18 y 22 Código Fiscal de la Federación):

- I) Estar firmado por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pudiere firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.
- II) La promoción deberá hacerse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca, la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso requiera.
- III) Constar por escrito.
- IV) El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, para efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que corresponda en dicho registro. Así como, en su caso el nombre de la persona autorizada para oír y recibir notificaciones y el domicilio de esta.
- V) Señalar a la autoridad a que se dirige.
- VI) La resolución o el acto que se impugna.
- VII) Los agravios que cause la resolución o el acto impugnado.
- VIII) Las pruebas y lo hechos controvertidos de que trate.

Y debe de acompañarse de los siguientes documentos (Artículo 123 Código Fiscal de la Federación) como son:

³⁰ Art. 124 fracción IV Código Fiscal de la Federación.

- a) Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúa a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que esta ya hubiere sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código³⁷.
- b) El documento en el que conste el acto impugnado.
- c) Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Siendo estos los requisitos que se necesitan para la eficiente acreditación del recurso de revocación.

Y por lo que concierne al juicio de nulidad federal, la presentación e interposición de la demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se deberá considerar lo siguiente:

“Artículo 207: La demanda deberá presentarse por escrito ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en los que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde este la sede de la Sala o cuando se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de el, siempre que el envío se efectuó en el lugar en que resida el demandante”.

La demanda deberá indicar:

³⁷ La representación de las personas físicas o morales, ante las autoridades fiscales, se hará ante dos testigos y ratificadas las firmas de los otorgantes y dos testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de los recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal.

- I. El nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente.
- II. La resolución que se impugna.
- III. La autoridad o autoridades demandadas o nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- IV. Los hechos que den motivo a la demanda.
- V. Las pruebas que ofrezca.
En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisaran los hechos sobre los que deba versar y señalaran los nombres y domicilios del perito o de los testigos.
- VI. Los conceptos de impugnación.
- VII. El nombre o domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.
- IX. Que este firmada por quien la formule, si no supiere o no pudiere firmar imprimirá su huella digital y firmara otra persona a su ruego. "

En conocimiento de lo anterior, reuniendo los requisitos referidos, y optando por cualquiera de los medios de impugnación, que puedan ser el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o la interposición del recurso de revocación, ante la autoridad competente, dentro de los cuarenta y cinco días que concede la ley, que en este caso, se debe de acreditar que en dicho plazo se interpuso o presento el recurso o la demanda de juicio debidamente documentado y con los requisitos antes vistos.

Recordando el punto de análisis dice: "Si a mas tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales,

se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución".

Es oportuno recordar las formas en que se ofrecerá la garantía para el interés fiscal, establecidos en ley, que son: depósito en dinero, prenda o hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada, obligación solidaria asumida por un tercero, embargo en vía administrativa, títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente (Art. 141 CFF).

En relación del depósito de dinero el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20 séptimo párrafo manifiesta que:

"Artículo 20: Se aceptaran como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos regulados por el Banco de México.

El dinero depositado ante la Tesorería de la Federación como institución financiera que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorice, deberá permanecer la cantidad original en depósito, mientras subsista la obligación de garantizar, y solo se podrán retirar los intereses generados, según lo dispone el artículo 61 del Reglamento del Código Fiscal Federal".

En la prenda o hipoteca, se pueden ofrecer los bienes muebles e inmuebles.

Para los bienes muebles, se tomara el 75 % de su valor siempre que estén libres de gravamen hasta por ese por ciento; y además se necesita que:

- a) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público autorizara a corredores públicos para valuar o mantener en depósito determinados bienes.
- b) Se deberá inscribir en el registro que corresponda, cuando así lo requiera la formalidad.
- c) Para que se acepte la prenda al 100 % de su valor nominal se deberá entregar los contratos de

administración celebrados con casas de bolsa que amparen la inversión en valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, siempre que se designe como beneficiario único a la autoridad a la cual se le otorgue la garantía.

En el caso que la garantía del interés fiscal consista en el empeño de bienes muebles.

Para los bienes inmuebles se tomara el 75 % de su valor de avalúo o catastral:

- a) Acreditar con el certificado del Registro Publico de la Propiedad que en el no recaea ningún gravamen o afectación urbanística o agraria, expedido al menos con tres meses de anticipación.
- b) En caso de que recayera algún gravamen, la suma total del monto de este y el del monto del interés fiscal no deberá excederse del 75% del valor del inmueble.
- c) La hipoteca se garantizara en escritura pública que se inscribirá en el Registro Publico de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.
- d) Los futuros recargos se podrán garantizar con la misma hipoteca o ampliar la garantía cada año.

Por lo que respecta a la fianza; la póliza que se haga constar deberá quedar en poder y guarda de la autoridad recaudadora de la Federación o del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales; las autoridades recaudadoras de las entidades federativas concentraran la póliza ante la autoridad recaudadora de la Federación más cercana; como lo dispone el artículo 63 del citado Reglamento.

Cuando la garantía del interés fiscal consiste en responsabilidad asumida por tercero; brevemente los artículos 64 y 65 del mencionado

Reglamento explican lo siguiente:

- a) Manifestar su aceptación por escrito ante notario público o ante la autoridad encomendada del cobro del crédito fiscal, requiriéndose la presencia de dos testigos.
- b) Si es una persona moral que asume la responsabilidad, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social, y no deberá haber tenido pérdida fiscal para efectos del impuesto sobre la renta en los dos últimos ejercicios de doce meses; o si los tuvo que no haya excedido su pérdida del mismo tanto por ciento.
- c) Si es una persona física la que garantiza el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de los ingresos declarados en el último ejercicio, sin incluir el 75 % de los ingresos declarados como actividades empresariales, o el 10 % de su capital, que no afecte a su actividad empresarial en su caso.
- d) En caso de que el tercero asuma la obligación de garantizar a cuenta de otro, con la figura de la prenda o hipoteca, o con el embargo en vía administrativa, deberá atenderse a los requisitos marcados para cada uno de ellos por este Reglamento.

La intención de esto es asegurar el pago del crédito fiscal, para cuando el crédito sea exigible, asegurarlo con el patrimonio del contribuyente en caso de su incumplimiento.

Para proceder la garantía del interés fiscal mediante el embargo en vía administrativa, el artículo 66 del Reglamento Del Código Fiscal de la Federación estipula lo siguiente:

- 1) Se practicara a solicitud del contribuyente, quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente.
- 2) El contribuyente, señalará los bienes en que deba trabarse debiendo ser suficientes, para garantizar el interés fiscal, siempre y cuando cumplan con los requisitos de la prenda o hipoteca.
- 3) Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y de las personas morales el representante legal.
- 4) Si a juicio del jefe de la autoridad recaudadora exista peligro de que el depositario se ausente, enajene, oculte sus bienes o realice maniobras tendientes a evadir el cumplimiento de sus obligaciones, podrá removerlo de su cargo, en este supuesto, los bienes se depositaran en un almacén general de deposito y si no hubiera almacén en la localidad, con la persona que designa el jefe de la oficina.
- 5) Deberá inscribirse en el registro público que corresponda, el embargo de los bienes que estén sujetos a esa formalidad.
- 6) Deberá cubrirse, con anticipación a la práctica de la diligencia de embargo en la vía administrativa, los gastos de ejecución señalados en el artículo 150 del Código.³⁸

Para que la autoridad recaudadora acepte la garantía y suspender el procedimiento administrativo de ejecución, al calificar la garantía, se estará a lo que establece el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en el artículo siguiente:

³⁸ Cuando se ejecute el procedimiento administrativo de ejecución el embargado deberá pagar el 2% del crédito fiscal por conceptos de gastos de ejecución que son el requerimiento del crédito adeudado, la ejecución del embargo y el remate de los bienes embargados. O \$ 228.00 como mínimo o hasta \$ 35 603.00 como máximo por cada una de las diligencias descritas.

“Artículo 68: La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el interesado ante la autoridad recaudadora correspondiente, para que la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora para calificar la garantía ofrecida deberá verificar que se cumplan los requisitos que establece el Código y este Reglamento en cuanto a la clase de la garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorga y que su importe cubre los conceptos que señala el artículo 141 del Código; cuando no se cumplen; la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario no se aceptará la garantía”.

Es obligación indispensable de la autoridad recaudadora, calificar el valor de la garantía, lo más meticulosamente posible ya que ella es la interesada y beneficiada en obtener el pago del crédito fiscal.

En lo que concierne a la garantía del crédito fiscal con la figura de títulos valor o cartera de créditos, el Código Fiscal establece lo siguiente:

“Artículo 155: La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que esta deba trabar, sujetándose a lo siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones depósitos vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia”.

"Artículo 160: El embargo de los créditos será notificado directamente por la oficina ejecutora a los deudores del embargado, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a este sino a la caja de la citada oficina, apercibidos del doble del pago en caso de desobediencia. Si en cumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el Registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes a la notificación, firme a la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito".

Haciendo notar que el embargo constituye una limitación en el derecho de propiedad del contribuyente, al afectar su disposición y subsistir hasta que sea levantado por la autoridad judicial competente. De igual manera la autoridad fiscal deberá suspender el procedimiento administrativo de ejecución, una vez que se le garantizo el crédito fiscal; que en caso de desobediencia del contribuyente o la arbitrariedad de la autoridad, se harán acreedores a las sanciones respectivas.

Someramente, se expuso el ofrecimiento de las diferentes formas de garantizar, y en relación con lo que estipula el artículo 141 dice lo siguiente:

"Artículo 141 fracción VI párrafo segundo: La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que se cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes".

En relación con lo anterior, el artículo 21 mismo Código Fiscal de la Federación lo refuerza; diciendo que aquella contribución debida y no pagada en el plazo legal, su monto total se actualizara desde el día en que debió pagarse, hasta aquel en que se pague, junto con recargos, que se calcularan como el resultado de la suma de contribuciones adeudadas y actualizadas, mas el incremento del 50 % que la ley de como base para pagar por cada año. Mientras la autoridad no cierre el procedimiento de fiscalización, y sus facultades no caduquen, el monto de la contribución y sus recargos se seguirán incrementando hasta el cierre de la visita domiciliaria o revisión de gabinete. Esto sin considerar los gastos de ejecución y las multas por infringir una disposición fiscal.

Recordando una vez mas el punto de análisis que dice: "si a mas tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución".

Terminando la primera idea del artículo en análisis, el 144, el párrafo que sigue que es el de mayor importancia y motivo principal de esta investigación.

Es cuando el contribuyente ha interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte; se tendrán cinco meses para garantizar el crédito fiscal a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución. Analizándolo de manera muy breve el procedimiento de resolución de controversias en el Código Fiscal de la Federación se encontró lo siguiente:

"Artículo 125 último párrafo:-----

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los

procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.

Quiere decir, que la interposición de este procedimiento, queda a opción del interesado; antes o después que se hayan resuelto otros medios de defensa; como el recurso de reclamación o el de revisión, tratándose del recurso de revocación y el juicio de nulidad federal, es improcedente.

Una vez expuesto lo referido se concluye el análisis jurídico del artículo 144, consistente en investigar y sustentar su relación con los demás numerales del propio Código Fiscal De La Federación y demás leyes relacionadas.

4.2 MARCO TEÓRICO DEL ARTICULO 144 PÁRRAFO SEGUNDO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Ya hecho el análisis jurídico del citado enunciado de título; en este tema toca ver cual fue el motivo o mejor dicho, que antecedentes tiene este artículo desde que fue reformado por primera vez, y por supuesto, que circunstancias se observaron para proceder a sus respectivas modificaciones a través del transcurso del tiempo, debido a los cambios o necesidades políticas, económicas y sociales.

Por tal razón, fue necesario el auxilio y consulta de las actividades legislativas del Ejecutivo y Legislativo de esos entonces, dos de los poderes en los que recae en manera importante la soberanía mexicana, por que así lo enmarca nuestra Constitución Política Federal en su artículo 71.

Desde que fue su publicación en el Diario Oficial de la Federación e iniciada su vigencia del actual Código Fiscal de la Federación, entrando en vigor el 1º. De enero de 1983. La primera reforma al artículo sustento de esta investigación, el 144 del citado Código, ocurrió en 1989, posteriormente la segunda 1990 y la última hasta la fecha en 1995.

Siendo de suma importancia, es pertinente, documentar esta investigación, exponiendo las circunstancias que se observaron, plantearon y consideraron ante las asambleas y representaciones populares de aquellos

tiempos para aprobar las reformas del mencionado artículo; base de este trabajo jurídico; para quedar de la manera que sigue:

PRIMERA REFORMA AL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL (1989. DIARIO DE DEBATES, SIENDO PRESIDENTE CONSTITUCIONAL; CARLOS SALINAS DE GORTARI;³⁹

EXPOSICION DE MOTIVOS

El sentido de esta iniciativa es congruente a los postulados de modernización, apertura económica, y simplificación en todos los órdenes de la vida nacional, que sustenta el Ejecutivo Federal.

Se reúnen un conjunto de medidas armónicas y entrelazadas para mejorar el papel que les corresponden al sistema federal de contribuciones como instrumento de la acción colectiva.

Los criterios de política fiscal que orientaron las distintas propuestas de reforma contenidas en la iniciativa, propugnan por la estabilización y el crecimiento económico, la mejoría de las finanzas federales y el combate a la defraudación fiscal al mismo tiempo que replantean mecanismos más equitativos y eficaces para la redistribución de los recursos públicos del sistema nacional de contribuciones.

Para mayor claridad, enseguida se exponen las características principales que fundamentan las medidas que se propusieron en la presente iniciativa.

El Ejecutivo de la Unión, en la presente iniciativa propuso efectuar diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, fundamentalmente acordes con la dinámica económica que vivió el país y que por otra parte tienden a hacer más efectiva la simplificación administrativa y modernizar la administración pública.

Atendiendo la realidad con la que opero la economía de nuestro país y tomando en cuenta la erosión que sufrió la moneda por el transcurso del tiempo y a fin de que este fenómeno no incida sobre las contribuciones del erario federal que dejo de percibir por falta de pago oportuno, el Ejecutivo sometió a consideración de esa honorable representación popular

³⁹ DIARIO DE DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS Año II No. 8 Fecha 15 de

las reformas tendientes a establecer que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por la leyes fiscales, el monto de las mismas se actualizara desde el mes en que debió de hacerse el pago y hasta que el mismo se efectuó, además de pagarse recargos conforme a una tasa del doble que fije la ley fije mediante el Honorable Congreso de la Unión, para el pago a plazos.

Dentro del proceso de modernización y modificación administrativa que se requiere en materia fiscal, se sugirió a la Cámara de Diputados diversas reformas que tiene por objeto concretamente eliminar la fase de conformidad a los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales con motivo de una visita domiciliaria, sin que por ello pueda pensarse que se falta a la garantía de audiencia, pues en todo caso el contribuyente cuenta con los medios de defensa que establece este propio Código y si se logra una sustancial agilización del procedimiento de comprobación, pues al efecto se establece que la determinación de las consecuencias legales de tales hechos u omisiones se podrán hacer constar en la misma acta o en documento separado, procediéndose a hacerse las instrumentaciones y reubicaciones necesarias para regular su elaboración y notificación.

El Ejecutivo; con el objeto que el erario federal no deje de percibir los ingresos que legalmente le corresponden, sometió esa honorable soberanía, la no dispensa del otorgamiento de la garantía del interés fiscal ni la liberación a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones, condonación total o parcial de los recargos por la falta de pago oportuno de estas.

Siendo esos los criterios que influyeron en la primera reforma del artículo en comento, estableció lo siguiente:

*Artículo 144: No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo lo requisitos legales. Tampoco se ejecutara el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación. Si a

más tardar al vencimiento del citado plazo se acredita la impugnación y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución hasta que se haga saber la resolución definitiva que recaiga en el recurso o juicio”.

En esta reforma se nota como el contribuyente y la autoridad, tienen igualdad de oportunidades para defender y hacer valer sus derechos, además que el plazo para impugnar y garantizar el interés fiscal es solo de 45 días a partir de la notificación del acto administrativo.

Trataba de prever los mecanismos fiscales más eficientes, equitativos y simples para agilizar los procedimientos administrativos, eliminando por eso la fase de conformidad de los hechos u omisiones conocidos por la autoridad, puesto que es agotadora y ventajosa, ya que el contribuyente tenía dos etapas para defenderse: que eran la fase de conformidad y la otra cuando interpusiera el recurso de revocación. Contrario a la agilización y ecuanimidad que pretendía para los procedimientos fiscales, en la segunda reforma, se amplía el plazo para garantizar a cinco meses.

SEGUNDA REFORMA AL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL (1990. DIARIO DE DEBATES, SIENDO PRESIDENTE CONSTITUCIONAL; CARLOS SALINAS DE GORTARI:⁴⁰

EXPOSICION DE MOTIVOS

Las propuestas que contiene esta iniciativa tienden a mejorar la legislación impositiva y procurar recursos al Estado, cuya transferencia no desaliente el trabajo, el ahorro o la inversión.

La política tributaria, parte orgánica de la estrategia del desarrollo, se orientara a continuar el proceso de cambio estructural, fortalecimiento de las finanzas públicas y combate a la evasión y elusión en el pago de impuestos.

⁴⁰ DIARIO DE DEBATES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS Año III No. 7 Fecha: 15 de noviembre de 1990. Págs. 294-298 y 334.

A continuación se exponen las características principales y las razones que justifican las medidas que se proponen en la iniciativa que se presenta a su consideración.

En la presente iniciativa, el Ejecutivo Federal propone a este H Congreso de la Unión diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación con la finalidad de adecuar este ordenamiento a las necesidades de permanencia y perfeccionamiento de las leyes tributarias. Así mismo, se busca continuar con la simplificación del sistema tributario para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y fortalecer las facultades de fiscalización.

Con el objetivo de fortalecer la simplificación administrativa, se sugirió a ese honorable órgano Legislativo hacer mas eficaz, transparente y equitativa la defensa de los particulares frente a los actos de la autoridad mediante diversas reformas a los procedimientos, tanto en la interposición de los recursos administrativos como en juicios seguidos ante el Tribunal Fiscal de la Federación en su calidad de Tribunal de Justicia Administrativa (hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).

Para facilitar el ejercicio de la garantía de audiencia, se propone ampliar el plazo para garantizar el interés fiscal a cinco meses, cuando el contribuyente promueva en tiempo y forma el recuso de revocación. En relación con lo anterior, se amplía el plazo para que el interesado objete los autos que admitan la demanda, la contestación, la intervención del tercero perjudicado, alguna prueba y para que el magistrado instructor ordene correr traslado a la contraparte cuando se hubiere presentado el recurso de reclamación.

Se propone que también se decrete la suspensión del procedimiento cuando se controvierta un acto contra el que no proceda el recurso de revocación y que exista conexidad con otro anteriormente impugnado en dicho recurso.

Vistas las consideraciones observadas en esta segunda reforma del artículo en comento, quedo de la misma manera anterior, con la diferencia que el plazo para garantizar el interés fiscal se amplio de 45 días a cinco meses, para garantizar el interés fiscal.

Artículo 144: "cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a que surta efectos la notificación del acto debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal, que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución".

En esta segunda reforma habla del perfeccionamiento y simplificación del sistema tributario, para facilitar el cumplimiento de la obligación fiscal y evitar la evasión, fraude o incumplimiento. Entonces, después de un procedimiento de fiscalización, la autoridad determina el crédito fiscal; teniendo el contribuyente un plazo para inconformarse, otro para interponer un medio de defensa y cinco meses para garantizar ¿Dónde esta su principal interés, de impedir la evasión fiscal, motivar su perfeccionamiento y precisión de la ley? De esta reforma.

TERCERA REFORMA AL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL (1995. DIARIO DE DEBATES, SIENDO PRESIDENTE CONSTITUCIONAL; ERNESTO ZEDILLO PONCE DE LEON:⁴¹

EXPOSICION DE MOTIVOS

Medidas de seguridad jurídicas de los contribuyentes.

Para entregar seguridad jurídica plena y un trato mas justo en cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, se planea incorporar medidas que promuevan un marco jurídico que limite la posibilidad de interpretaciones discrecionales a los distintos ordenamientos en materia fiscal en perjuicio de los contribuyentes y garantice medios de defensa y procedimientos que resuelvan de manera eficaz las posibles inconformidades que se presenten. Las propuestas buscan eliminar

⁴¹ DIARIO DE DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS Año II No. 9 Fecha. 14 de noviembre de 1995 Págs. 2645-2648 y 2750

ambigüedades en las leyes fiscales; incorporar a la ley las resoluciones otorgadas y fortalecer los procedimientos y las instituciones que garantizan la seguridad jurídica del contribuyente, como el Tribunal Fiscal de la Federación. A continuación se presentan las propuestas de reforma que se pusieron a consideración de esa honorable soberanía.

En materia de resoluciones administrativas y disposiciones generales:

A fin de dar permanencia a las reglas de carácter general que año con año se venían emitiendo otorgan de esta manera seguridad al contribuyente, se propone incorporar alguna de ellas en forma definitiva, a la legislación fiscal.

Con objeto de ofrecer un marco de certidumbre a los contribuyentes, se propuso establecer en el Código Fiscal de la Federación la obligación de difundir los criterios de normatividad interna de las disposiciones fiscales.

A fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y hacer más ágil la resolución e interposición de los recursos administrativos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, el cual actualmente completa el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, lo que puede llegar a generar en algunos casos confusión entre los contribuyentes respecto del cual de ellos se interpone, se propone fusionarlos quedándose solo el de revocación. Esto además de hacer más sencilla su interposición, permitirá la utilización del recurso administrativo para impugnar cualquier resolución que cause agravios al particular.

Bajo las propuestas anteriores, en esta tercera reforma del artículo en comento, quedo de la siguiente manera:

Artículo 144: "cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a la fecha en que se interponga el referido medio de defensa debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal, que lo interpuso dentro de lo cuarenta y cinco días siguientes a esa

fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya comunicado el crédito fiscal.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declara bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir la garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observara lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 141 de este código”.

En esta reforma, se observa el anexo de dos párrafos, en los cuales piden notificar a la autoridad cuando se haya acreditado la garantía del crédito fiscal y también hace notar que habrá una ampliación de embargo en caso de que lo asegurado sea insuficiente.

Y ¿si no se comunica la garantización, que pasa? ¿se ejecutara coercitivamente el pago? Por lo tanto, sigue existiendo la ambigüedad sobre los efectos de la garantía cuando se interponga el recurso de revocación.

4.3 PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTICULO 144 PÁRRAFO SEGUNDO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Utilizando las normas, disposiciones y herramientas jurídicas contenidas en Código Fiscal de la Federación y demás leyes relacionadas, además de la consulta oportuna a la doctrina de distinguidos e ilustres autores de derecho, con el fin de fincar y estructurar la presente investigación y así fundar, motivar y demostrar la presente tesis:

“Efectos de la garantía del interés fiscal en el recurso de revocación, tratándose de la suspensión.”

Analizando en este tema los efectos que se causarían al ofrecer la garantía del interés fiscal, ya vistos en muy repetidas ocasiones, que serán con la intención de los siguientes supuestos:

- a) Suspender el procedimiento administrativo de ejecución.
- b) Solicitar la prórroga para el pago de los créditos fiscales o para cubrirlos en parcialidades.

Y el recurso de revocación, su finalidad es revocar o impugnar los siguientes actos o resoluciones:

- a) Las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales.
- b) Las resoluciones que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- c) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.
- d) Los actos de autoridades fiscales que 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 exceso sea imputable a la autoridad ejecutora.

Entonces el tema central dice: efectos de la garantía del interés fiscal...; los efectos es suspender el procedimiento administrativo de ejecución o solicitar la prórroga para el pago a plazos de los créditos fiscales; luego dice,...en el recurso de revocación..., con el cual se impugnan o revocan los actos o resoluciones administrativas antes vistos; y en seguida finaliza: ...tratándose de la suspensión; pero ¿porque o de cual suspensión se habla?

El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, en su primer párrafo, habla precisamente de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se haya notificado la acreditación de la garantía, a la autoridad que solicite el crédito fiscal. además de la oportuna y

correcta interposición del recurso de revocación dentro de los 45 días que marca este artículo.

Por tal motivo, de la suspensión de que se está tratando; es que si el contribuyente interpuso en tiempo y forma el referido medio de defensa (recurso de revocación) establecido en el párrafo anterior, aunque cabe hacer una notación, en cuestión ¿si se interpusiera el juicio de nulidad federal, también será procedente como medio de impugnación? Ya que en este artículo no está comprendido, la siguiente pregunta es ¿interpuesta la demanda del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en tiempo y forma; también se tendrá un plazo para garantizar el interés fiscal de 5 meses contados a partir de la interposición de la demanda?

Un poco confusa la pregunta, o lo es un poco mas la respuesta: los artículos 120 y 125 dicen ser optativos cualquiera de los dos medios de defensa en cuestión, y el mismo 125 permite aun mas en su ultimo párrafo otro medio de defensa que es el procedimiento de resolución de controversias también siendo optativo de interponer, pudiéndolo solicitar el interesado con anterioridad o posterioridad a las resoluciones de los antes mencionados medios de defensa.

Pero la respuestas es no, no se tendrán los cinco meses de plazo para garantizar el interés fiscal, interponiendo el juicio de nulidad federal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ¿Por qué? Por la razón que el contribuyente, según le convenga, podrá interponer el incidente de la suspensión de la ejecución del acto impugnado al presentar la demanda del juicio de nulidad o, también en cualquier tiempo hasta antes que se dicte sentencia, obviamente previo deposito o garantía del crédito fiscal. Por lo tanto las circunstancias de tiempo para garantizar el interés fiscal son muy diferentes a las que se establece en el artículo 144 párrafo dos del mencionado Código ya que el juicio de nulidad federal cuenta con incidente de suspensión, solo como referencia para solicitar dicha suspensión, se hace la siguiente cita:

"Artículo 208-Bis: Los particulares o sus representantes legales que soliciten la suspensión de la ejecución del

acto impugnado deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- I. Se podrá solicitar en el escrito de demanda.
- II. Por escrito presentado en cualquier tiempo, hasta que se dicte sentencia.
Se presentará ante la Sala del conocimiento.
- III. En el auto que acuerde la solicitud de suspensión de la ejecución del acto impugnado, se podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución.
Contra el auto que decrete o niegue la suspensión provisional no procederá recurso alguno.
- VI. Cuando sea procedente la suspensión o inejecución del acto impugnado, pero con ella se pueda ocasionar daños o perjuicios a la otra parte o a terceros, se concederá al particular si otorga garantía bastante para reparar el daño o indemnizar por los perjuicios que con ello pudieran causar si no se obtiene sentencia favorable en el juicio de nulidad.
- VII. Tratándose de la solicitud de suspensión de la ejecución contra el cobro de contribuciones, procederá la suspensión, previo depósito de la cantidad que se adeude ante la Tesorería de la Federación o de la Entidad Federativa que corresponda.
El depósito no se exigirá cuando se trate del cobro de sumas que excedan de la posibilidad del actor según apreciación del magistrado, 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 asegurará el interés fiscal por cualquiera de los medios de garantía permitidos por las leyes fiscales aplicables.

Mientras no se dicte sentencia, la sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique”.

Se observa la gran diferencia para interponer el incidente de suspensión, en el juicio de nulidad federal, el cual se puede interponer en cualquier tiempo hasta antes que se dicte sentencia, previo depósito de la garantía. Mientras que en el recurso de revocación solo se cuentan con 45 días y cinco meses para garantizar. Sin embargo el Código Fiscal de la Federación, dice que para suspender el procedimiento administrativo de ejecución se tendrá que acreditar el medio de defensa, garantizar y notificar el depósito del crédito fiscal; quiere decir, que con el hecho de interponer el medio de defensa no se suspenderá la ejecución del crédito hasta que se complemente con el depósito de la garantía; pero cinco meses para garantizar es demasiado tiempo.

Solo como observación, se hace la cita del siguiente artículo, para examinar, como en el juicio de nulidad federal, existe un incidente de suspensión, el cual se puede otorgar o negar por la autoridad, no obstante, en esta situación la autoridad se encuentra protegida y sus facultades debidamente especificadas, porque si ella lo niega, el contribuyente podrá solicitarlo ante el magistrado instructor, y solo la autoridad podrá impugnar el incidente de suspensión si se concede al particular.

“Artículo 227: Con los mismos trámites del incidente previsto... las autoridades fiscales podrán impugnar el otorgamiento de la suspensión cuando no se ajuste a la Ley.

El incidente previsto en este artículo podrá promoverse hasta que se dicte sentencia de la Sala. Mientras no se

dicte la misma, la Sala podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique⁹.

Pero regresando a la idea principal de este tema, los efectos de la garantía del interés fiscal, en el recurso de revocación, tratándose de la suspensión, la cuestión es ¿el por que de la suspensión?

La suspensión se podrá solicitar después de las siguientes actuaciones administrativas:

- 1) Cuando el contribuyente hubiera interpuesto en tiempo y forma los referidos medios de defensa.
- 2) Presentada la impugnación ante el órgano jurisdiccional competente, el tiempo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses contados a partir del día de la interposición del recurso.
- 3) Se deberá acreditar ante la autoridad fiscal competente que se interpuso dentro del plazo de los cuarenta y cinco días recurso de revocación para impugnar el acto o resolución administrativa.
- 4) La finalidad de las anteriores promociones administrativas por parte del contribuyente, serán con la finalidad de suspender el procedimiento económico coactivo.

Con el fin y motivo de suspender el procedimiento administrativo de ejecución; resumiendo, el artículo 144 del citado Código, establece al respecto:

- a) No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.
- b) Si a mas tardar al vencimiento de los 45 días se acredita la impugnación en tiempo y forma, que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos

legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

- c) Con los requisitos que establece el párrafo anterior, el contribuyente tendrá cinco meses para garantizar el crédito fiscal, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.
- d) En el momento que se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá la obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad a la que le haya comunicado el crédito fiscal.
- e) En relación con el artículo 142 fracción I del mismo Código el cual requiere que se garantice el interés fiscal si se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

De lo anterior, el hecho de interponer únicamente el recurso de revocación en tiempo y forma, no es suficiente para suspender la ejecución del acto que se impugna; hasta que se garantice el interés fiscal. Por tal motivo no queda específicamente claro y establecido en que momento la autoridad suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, si solo con interponer el recurso o, aun interponiéndolo, hasta que se le comunique por escrito la garantía del crédito fiscal.

Pero en la figura del recurso de revocación, no hay ningún precepto hasta el momento el cual defina, explícitamente que al interponer dicho recurso se interrumpirá por ese solo hecho, el procedimiento administrativo de ejecución, o de otra forma, tampoco hay ningún precepto que de igual manera establezca la opción de solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado por solo interponer el recurso de revocación y aun sin garantizar el crédito fiscal; en un plazo definido como así se marca en el incidente de suspensión en el juicio de nulidad federal (solo hasta antes de dictar sentencia). Toda vez que el artículo 144 señala que se garantice el interés fiscal y se deberá comunicar por escrito a la autoridad ejecutora para la certeza de la garantía. Por lo tanto al interponer el recurso de revocación esta muy distante de que solo por esto se suspenda el

procedimiento administrativo de ejecución, sino será hasta que se garantice el interés fiscal, como lo establece el artículo 142 fracción I del Código en uso, el cual requiere de la precedencia indispensable de la garantía del interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Entonces la duda es, ¿existe algún precepto legal que impida a las autoridades fiscales, el cobro coactivo del crédito fiscal, aunque se haya interpuesto el recurso de revocación en tiempo y forma, pero no se ha garantizado el interés fiscal, en por lo menos cuatro meses de los cinco legales?

La respuesta mas atinada, parece exponerla el artículo 145 del mismo compendio fiscal, el cual establece que no se ejecutara el embargo, ni ningún cobro forzoso hasta que no transcurran los plazos legales para pagar o garantizar, o que aun siendo el crédito fiscal no exigible y con el peligro del impago de dicho crédito por parte del contribuyente, se trabara el embargo precautorio por el monto total del crédito adeudado.

Pero aun así queda la siguiente duda: el crédito determinado será exigible hasta que transcurran los 45 días siguientes, contados a partir de la notificación de dicho crédito, entonces, el crédito fiscal se vuelve exigible y la pregunta es ¿se interrumpirá la exigibilidad si se interpuso entre esos 45 días en tiempo y forma el recurso de revocación aunque no se haya garantizado el crédito?

Bajo el temor del impago y si tenemos 5 meses para garantizar ¿a partir de cuantos meses se tendrá el temor fundado y se trabara el embargo precautorio que contempla el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación?

Por otro lado, ¿será legal proceder a un embargo precautorio, si el mismo artículo dice que no se ejecutara ningún procedimiento administrativo de ejecución hasta que hayan transcurrido los plazos legales para pagar o garantizar?

Para esto es preciso recordar la legal procedencia de procedimiento administrativo de ejecución, resuelto en el año de 1870 por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolución judicial conocida como los votos de Vallarta con lo cual se admitió su legal procedencia

constitucional de dicho procedimiento siendo estos sus principales argumentos:

- a) De acuerdo con la teoría de la división de poderes corresponde al Ejecutivo la facultad de ejecutar las leyes que expide el Congreso, en consecuencia no es correcto que tenga que acudir a otra autoridad judicial para hacer efectivo un ingreso público de carácter fiscal.
- b) Los créditos fiscales son de derecho público, por lo tanto, tiene una naturaleza distinta a los créditos civiles.
- c) El fisco no violenta las garantías individuales al hacer efectivo un crédito fiscal por la vía ejecutiva, puesto que el procedimiento coactivo se inicia hasta que transcurre el plazo establecido por las leyes fiscales para que el contribuyente pueda hacer valer los medios de defensa legales.
- d) Por la naturaleza de los fines a que están destinados los ingresos fiscales, es la de cubrir los gastos públicos que demanda las necesidades colectivas por lo que no es válido que el fisco tenga que recurrir a un juicio para hacer efectivo un crédito fiscal.
- e) El ejercicio de la facultad económica coactiva no es arbitrario, si no que es omitido a un procedimiento expresamente autorizado por las leyes que la autoridad no puede violar ni dejar de observar.

El inciso c), el cual considero el más contundente, para aprobar y sostener la constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución, precisamente por que este se ejecutara hasta que el contribuyente haya agotado los plazos y medios oportunos que la ley le concede para que pueda defenderse. Y si no interpuso ningún medio de defensa, en vista de su morosidad, la única vía de recuperar el ingreso que dejo de percibir el erario federal es ejecutar en forma coactiva. Por tales razones, el trabar un

embargo precautorio, solo bajo suposiciones y temores aunque sean fundados, parecería ilegal por llevar a cabo una agresión o violentación a las garantías de seguridad y legalidad del contribuyente contenidas en la Constitución Política Mexicana; siendo necesario para mayor abundamiento la siguiente tesis:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE. De entre diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumpla una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír la defensa de los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así con arreglo en tales imperativos todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuren la garantía formal de audiencia a favor de los gobernados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán como resultado de dicho trámite, que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, de quien sostenga una cosa la demuestre, y quien estime lo contrario cuente a su vez con el derecho de demostrar sus afirmaciones; Que cuando se agote dicha etapa probatoria se de oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMERO CIRCUITO"

"Amparo Directo 513/90. Dulces Y Chocolates Alejandra, S. A. 5 De Junio De 1990. Unanimidad De Votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario. Alberto Pérez Dayan."

El derecho fue creado para servir al hombre, no el hombre para

servir al derecho, de ahí que el derecho, como conjunto de normas, deba encausar los derechos del hombre en beneficio de la justicia y pueda limitar y restringir un poco las acciones fuera del orden social y la justicia. Es por eso que busca el máximo en el cumplimiento de los lineamientos, de conformidad a la legislación correspondiente, de acuerdo a la materia en que se aplique.

No obstante la ley que nge el acto reclamado no establece la garantía de audiencia, existe la obligación por parte de las autoridades responsables, de concederla, para no incurrir en la violación del artículo 14 constitucional, que establece dicha garantía con relación a todos los gobernados sin excepción. Además, para determinar el justo alcance de la garantía de audiencia, es menester llegar a la conclusión de que si ha de tener verdadera eficacia, debe constituir un derecho de los particulares, no solo frente a las autoridades administrativas y judiciales sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que esta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les de la oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultarse afectados de sus derechos, enriqueciendo lo anterior con la siguiente jurisprudencia que a la letra dice:

***AUDIENCIA, GARANTÍA DE, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA.** De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento, satisfaga la garantía audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa antes de ser privados en sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener "etapas procesales," las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria, en la cual se entere al afectado sobre la materia que versara el propio procedimiento que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en actitud de preparar su defensa; una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; La subsiguiente en la relativa a los alegatos en que se de oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondiente y, por último, debe dictarse resolución que

decida sobre el asunto”.

“Amparo En Revisión 849/78. Oscar Fernández Garza. 14 De Noviembre De 1978 Unanimidad De 18 Votos. Ponente: Mario G. Rebolledo. Nota: Esta Tesis También Aparece En Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, Tesis 9, Pagina 31 (Segunda Tesis Relacionada)”

La existencia de la facultad de la autoridad administrativa es considerada violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 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 podría decirse que el fisco se hace justicia por sí mismo.

Esto se da dentro del embargo precautorio al no observar las garantías de audiencia, establecida en el artículo 14 Constitucional, a favor del deudor, puesto que en ningún momento procedimental se le brinda el derecho de ser oído para impugnar el crédito que se le exige y mucho menos se le otorga el derecho de probar dicho procedimiento.

En efecto las autoridades violan en perjuicio del contribuyente, las garantías de legalidad y seguridad jurídica pues el efecto que de ellas se reclama no se encuentra debidamente fundado y motivado, pues si llegare a realizarse los supuestos jurídicos de las fracciones del artículo 145 ocasionaría con ello el conculcar garantías establecidas en nuestra Constitución Política, en particular los artículos 14 y 16 teniendo aplicación a la siguiente tesis jurisprudencial que a continuación se transcribe.

Séptima Época

Instancia: Primer Tribunal Colegiado En Materia Administrativa

Fuente: Apéndice De 1995

Tomo: Tomo III. Parte TCC

Tesis: 850

Página. 650

“FUNDAMENTACION Y MOTIVACIÓN, COBROS FISCALES EN LA VIA DE EJECUCIÓN. Cuando el artículo 16 Constitucional exige que los actos de autoridad que causan molestias a los particulares deben estar fundados y motivados. No hace distinción alguno, por lo que debe de

estimarse que la garantía constitucional cubre absolutamente todos esos actos de autoridad. Ahora bien, tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito y motivarlos es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de aquellos preceptos. Y tratándose de los actos de cobro realizados en el procedimiento de ejecución que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo (actos que en opinión de este tribunal causan obviamente molestias a los ciudadanos en su persona y posesiones), es claro que para que estén debidamente fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos objetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal, debidamente notificada que finque el crédito mismo, con su propia motivación y fundamentaron (al efecto bastaría acompañar al requerimiento de pago copia de la resolución fiscal que finco el crédito, que haya sido debidamente notificada, y que este fundada y motivada en si misma. De lo contrario se dejara al causante en estado parcial de indefensión, ya que para que este en plena posibilidad legal de decirte si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como el cobro en la vía de ejecución. Cuando el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Federal, deposite en la autoridad fiscal que finca obligaciones unilaterales, y de hacerlas efectivas en la vía económico-coactiva sin necesidad de acudir a los tribunales previamente establecidos, debe estimarse que deposita en sus manos una facultad de enorme fuerza y de enorme trascendencia, que puede causar a los ciudadanos indudables molestias patrimoniales y aun en ocasiones molestias ilegales, por lo que tal facultad debe ser ejercitada siempre con gran delicadeza y dando a los afectado plena e indubitable oportunidad de defender sus intereses legales protegidos. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DE PRIMER CIRCULO"

Amparo En Revisión 254/74. Gasor De México, S. A. 24de Junio De 1974.

Unanimidad De Votos

Amparo Directo 204/75. Creaciones Rysita, S. A. 24 De Julio De 1975. Unanimidad De Votos

Amparo Directo 347/75 Calceteria Istmo. A 5 De Agosto De 1975 Unanimidad De Votos.

Amparo Directo 561/75 Calceteria Istmo S. A. 18 De Noviembre De 1975 Unanimidad De Votos.

Amparo Directo 331/76 Alfredo Asali Serio 8 De Febrero De 1977 Unanimidad De Votos.

Aunque de toda esta controversia; si la aplicación del embargo precautorio viola o no las garantías de legalidad y seguridad que resguardan los artículos 14 y 16 constitucionales; con la siguiente jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quedo ya delimitada, la constitucionalidad del embargo precautorio; aclarando que será inconstitucional, cuando este se practique bajo los supuestos de la tres primeras fracciones del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, ya que no hay una base o monto determinado para asegurar bienes, pues la autoridad aun no ha determinado el crédito omitido, por que el resultado de las facultades de comprobación puede ser en cero, menor o mayor cantidad del valor asegurado. De tal forma, que el motivo : asegurar es incierto y en estas circunstancias el embargo precautorio es inconstitucional, a saber:

No. Registro: 200,320

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Septiembre de 1995

Tesis: P./J. 17/95

Página: 27

EMBARGO PRECAUTORIO. EL ARTICULO 145 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE VIOLA EL ARTICULO 16 DE LA CONSTITUCION.

En los términos en que se encuentra redactado el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar tal o cual tributo ni la cuantificación del mismo, con lo que se infringe el artículo 16 constitucional, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un supuesto crédito fiscal cuyo monto no se encuentra determinado. La expresión que utiliza el dispositivo citado "de proteger el interés fiscal", carece de justificación en virtud de que la determinación de una contribución constituye requisito indispensable del nacimiento del interés fiscal, lo que implica que si ello no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar la aludida medida precautoria. Sostener lo contrario propiciaría la práctica de aseguramientos en abstracto puesto que en esa hipótesis se ignorarían los límites del embargo ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un

crédito fiscal. Por estas razones resulta inconstitucional el precepto invocado al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la determinación del monto del mismo y de los bienes afectados; además de que el plazo de un año para fincar el crédito es demasiado prolongado y no tiene justificación.

Amparo en revisión 1088/92. Almacenes Especializados, S.A. de C.V. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1363/92. Bar Alfonso, S.A. 15 de junio de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 156/94. Flujo de Datos México, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Ezcorza Carranza.

Amparo en revisión 1505/94. Jarabes Veracruzanos, S.A. de C.V. 29 de junio de 1995. Unanimidad de diez votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

Amparo en revisión 1416/94. Automotores Cuautitlán, S.A. de C.V. 4 de julio de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el treinta y uno de agosto en curso, por unanimidad de once votos de los Ministros: Presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 17/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, Distrito Federal, a treinta y uno de agosto de mil novecientos noventa y cinco.

Por lo que respecta a la constitucionalidad del embargo precautorio; no atenta contra las garantías constitucionales en cuanto a la fracción IV del artículo 145 de este Código, porque ya se determinó el crédito omitido, aunque no sea exigible; la autoridad fiscal podrá asegurar en forma

preventiva los bienes del deudor aun en contra de su voluntad; bajo el peligro de la desaparición o la insolvencia del contribuyente; según la siguiente tesis:

No. Registro: 189,718

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIII, Mayo de 2001

Tesis: XXI.3o.3 A

Página: 1135

EMBARGO PRECAUTORIO. NO ES INCONSTITUCIONAL EL PREVISTO POR LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO).

La redacción de la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y ocho, no es inconstitucional, porque establece que procede el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, cuando ya determinaron créditos fiscales, y para tal determinación dicha norma coincide con el contenido del artículo 6o. del propio Código Fiscal, en el que el legislador estableció como regla general que el propio contribuyente lleve a cabo la determinación del tributo en cumplimiento de las disposiciones fiscales, que es a lo que se denomina autodeterminación, esto es, que reconociendo la existencia de un hecho generador, cuantifique el importe de su adeudo y, sólo por excepción, que dicha determinación se realice por la autoridad administrativa, cuando en ejercicio de sus facultades de comprobación advierta que el contribuyente ha sido omiso en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de tal suerte que si dicho crédito ya fue determinado, es evidente que existe una limitante en cuanto a los bienes a embargar o cuantía de los mismos, porque el mismo precepto legal establece que el embargo precautorio respectivo se practicará hasta por un monto equivalente al de la contribución determinada y sus accesorios. Por tanto, en el supuesto comprendido por la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, en su actual redacción, no existe incertidumbre sobre la existencia ni sobre la cuantificación del crédito fiscal.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 411/2000. Secretaría de Hacienda y

Crédito Público 8 de marzo de 2001. Unanimidad de votos.
Ponente: Isidro Avelar Gutiérrez. Secretaria: Gloria Avecia Solano.

Ahora no se trata de defender únicamente al contribuyente, y dejar al desamparo a la autoridad, efectivamente, bajo el temor y peligro del impago por ese plazo de cinco meses, que hasta ahorita he defendido para que no sea molestado en sus persona, papeles y posesiones; Como digo, la autoridad recaudadora tampoco pude quedar a la deriva o en estado de indefensión y de alguna manera tenga la certeza y confianza que el contribuyente no se ausentara y se desconozca su paradero o se deshaga de su patrimonio dilapidando sus bienes, causando su insolvencia, en ese plazo de cinco meses.

Desde el punto de vista imparcial, con un plazo de cinco meses, la probabilidad del impago a la autoridad fiscal es grave, pues en el peor de los casos, con este plazo para garantizar, que es bastante holgado y suficiente para que el contribuyente se alce con sus bienes o disponga de ellos por cuenta propia.

Lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación respecto a las facultades de coerción y ejecución del cobro de los créditos que tiene la autoridad; es confusa y ambigua, en razón que si se tiene un medio de defensa determinado y un plazo específico, para garantizar, en conjunto, la imprecisión es ¿se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución con la sola interposición del recurso? ¿Si interpuesto el recurso, pero aun sin garantizar el interés fiscal dentro de los cinco meses, podrá la autoridad exactora reclamar la garantía o el pago al contribuyente? Si lo hace, en que fundamenta su actuar.

Bajo el principio jurídico "lo que esta legalmente establecido, esta legalmente permitido, lo que no esta legalmente establecido tampoco esta legalmente prohibido".

Entonces, con estas imprecisiones y lagunas de la ley, la correcta observancia y cumplimiento de la misma, deja en peligro, en este aspecto, el gasto público.

Imprecisiones y lagunas que se encuentran concentradas en el articulo 144 del Código Fiscal Federal, por no concordar de manera

homogénea con lo establecido en el mismo y los demás artículos o normas legales que contemplan las formas de defensa con las que cuenta el contribuyente y le den confianza a la autoridad fiscal para que reflexione y revise sus actuaciones sin temor de que el contribuyente evada su obligación de pagar. De conformidad a lo que sigue:

Artículo 65 CFF: dispone que los créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal, deben pagarse o garantizarse dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos su notificación.

Artículo 141 CFF: aparte de establecer las formas en que se deberá garantizar el interés fiscal, en su último párrafo dispone que esta deberá constituirse dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que la autoridad haya notificado la resolución por la que se debe garantizar.

Artículo 142 fracción I CFF: dice que la garantía procede necesariamente cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Artículo 144 CFF: expone en su primer párrafo, que no se hará efectivo ningún acto o ejecución administrativa, si se acredita el recurso de revocación dentro de los 45 días y se garantiza el interés fiscal dentro de este mismo plazo. Y enseguida el segundo párrafo confusamente concede cinco meses para garantizar. Satisfaciendo los requisitos legales a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez constituida la garantía el contribuyente tiene la obligación de comunicarle por escrito la garantía a la autoridad que le requiere del pago.

Artículo 145 CFF: menciona que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos adeudados, mediante el

procedimiento administrativo de ejecución, que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados en la ley.

Se practicara embargo precautorio sobre el contribuyente cuando:

1. Se oponga a las facultades de comprobación.
2. Cuando exista el riesgo inminente que el contribuyente desaparezca, se oculte, enajene o dilapide sus bienes.

La cita de estos artículos es para delimitar a los que establecen la garantía del interés fiscal como indispensable, cuando se solicite la prórroga o el pago a plazos, o la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución; y constatar que los plazos que ellos marcan para ofrecer la garantía no son más de 45 días hábiles. En ningún momento se refieren a la interposición del recurso de revocación.

Ya el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, dice que se deberá acreditar un medio de defensa en un plazo de 45 días hábiles, y garantizar el crédito fiscal en un plazo de cinco meses, contados a partir de la notificación del crédito fiscal. Y solo así con la interposición del recurso de revocación y la garantía del crédito fiscal se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución. Por tal motivo, enuncio estos artículos, para observar la incongruente y confusa relación de estos con el artículo 144, que ni siquiera en su propia redacción, es congruente con lo que dispone, pues el primer párrafo menciona un plazo y el segundo otro, inexplicablemente, siendo que los dos hablan de la interposición del recurso de revocación y la garantía del crédito fiscal a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Con tal estudio y razonamiento, teniendo en cuenta la imparcialidad y fundamento de esta tesis, propongo lo siguiente:

- I. Interponer el recurso de revocación dentro de los cuarenta y cinco días que establece la ley; ante la autoridad fiscal competente.

- II. En la interposición del recurso, en ese acto el contribuyente deberá garantizar el interés fiscal.
- III. Acreditada la interposición del recurso y calificada la garantía del interés fiscal a criterio de la autoridad fiscal, deberá suspenderse desde ese instante el procedimiento administrativo de ejecución del acto que se impugna hasta que se resuelva el recurso.
- IV. Eliminar los 5 meses de plazo para garantizar el interés fiscal que concede el segundo párrafo del artículo 144 de este Código, por considerarlo innecesario.

Con estas modificaciones, la relación del artículo 144 y los artículos arriba enunciados, del Código Fiscal de la Federación; adquieren lógica y concordancia, en cuanto al plazo para interponer la garantía, los efectos se cumplirán eficazmente al garantizar el crédito fiscal cuando se interponga el recurso de revocación y se suspenda la ejecución del crédito fiscal hasta que se resuelva el recurso. Y en caso de no garantizar la deuda en el plazo legal, la autoridad no deberá aceptar el recurso, y transcurridos los 45 días, no se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución. Por lo tanto, se propone que el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación se reforme, quedando redactado de la siguiente manera:

Artículo 144: No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutara el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de las cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos del Seguro Social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente interponga, el procedimiento de

resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga este medio de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagaran los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten solo determinados conceptos de la resolución administrativa que determino el crédito fiscal, el particular pagara la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaraciones complementarias y garantizara la parte comprometida y sus recargos.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- De acuerdo con los artículos 65, 141 y 142 del Código Fiscal de la Federación, establecen que la garantía del interés fiscal, deberá acreditarse a más tardar dentro de los 45 días, contados a partir de la notificación de la resolución administrativa que deba garantizarse. O cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución o el diferimiento del pago a plazos. Por lo tanto esta disposición es clara y precisa, al decir cuando se deberá garantizar y las consecuencias que recaerán al cumplir o no lo dispuesto en estos artículos.

SEGUNDA.- El artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, establece que se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución cuando se acredite el recurso de revocación en tiempo y forma; y se garantice dentro de los cinco meses contados a partir de la notificación de la deuda fiscal.

La disposición es precisa al pedir una defensa y una garantía, pero la confusión estriba al conceder cinco meses para garantizar, pues es absurdo, primero suspender y cinco meses después calificar una garantía; si se otorga ¿y si no? Ya que el artículo 131 de este Código, establece el plazo para resolver el recurso, de tres meses contados a partir de su interposición. Es por eso que debe reducirse el plazo de los cinco meses a los 45 días que se conceden para el recurso de revocación; y así haya la concordancia de este artículo con los demás que establezcan un plazo para garantizar una deuda fiscal.

TERCERA.- En la interposición del recurso de revocación deberá ofrecerse la garantía del crédito fiscal para así darle procedencia al recurso; cumpliendo con los requisitos esenciales, la autoridad deberá suspender el procedimiento económico-coactivo hasta que se resuelva el recurso. Así la ley será imparcial y eficaz para cualquiera de las dos partes.

CUARTA.- Es correcta y legal la medida preventiva contenida en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, al no exigir ni ejecutar el pago o el cobro de un crédito fiscal, hasta que hayan transcurrido los plazos legales

para pagar o garantizar las deudas fiscales. Pero si dentro de esos plazos que marca la ley, existiera el riesgo inminente que el contribuyente se oculte, desaparezca, enajene o dilapide sus bienes, se trabara el embargo precautorio.

QUINTA.- Es necesario, que entre mas tiempo pase, la autoridad sea mas exigente con lo que tiene el derecho de exigir; pues no es justo, que el contribuyente cuente con un espacio de tiempo para declarar sus contribuciones y aun así no cumplió. Luego en las facultades de comprobación se determina la obligación fiscal; conteniendo un plazo de veinte días, para desvirtuar los hechos u omisiones descubiertos y una vez notificado el crédito fiscal se le conceden 45 días para interponer un medio de defensa. Por si fuera poco, con la acreditación del recurso de revocación obtendrá cinco meses para garantizar. Lo absurdo es que el recurso se resolverá en tres meses, tiempo suficiente para que el contribuyente analice sus probabilidades de ganar o perder la resolución del recurso; y en caso de ser desfavorable para él, preparar maliciosamente su desaparición o estado de insolvencia; mientras que la autoridad acredita las circunstancias y requisitos para practicar el embargo precautorio enmarcado en la fracción IV del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación; que para esos momentos ya se desconocerá el paradero del contribuyente, siendo estas las circunstancias que se manifiestan hoy en día entre la autoridad fiscal y sus contribuyentes. Con este grado de morosidad del contribuyente; la autoridad no debe ser condescendiente con el, así evitar la evasión y defraudación fiscal para el beneficio de la nación y todos sus ciudadanos.

BIBLIOGRAFIA

CARRASCO IRIARTE, HUGO

DERECHO FISCAL

ED. IURE EDITORES 2ª. EDICIÓN

MÉXICO 2003 PÁGS...468

CUEVA, ARTURO DE LA

DERECHO FISCAL

ED. PORRUA 1ª EDICIÓN

MÉXICO 1999 PÁGS. 331

DIEP DIEP, DANIEL

FISCALISTICA

ED. PAC SA DE CV 2ª. EDICIÓN

MÉXICO, 2002. PÁGS. 658

ESTRADA LARA, JUAN M.

LA DEFENSA FISCAL:

CONCEPTOS, TEORÍAS Y PROCEDIMIENTOS

ED. PAC SA DE CV 1ª EDICIÓN

MÉXICO 2002 PÁGS. 179

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, REFUGIO DE JESÚS.

DERECHO FISCAL.

ED. MACGRAW-HILL.

MÉXICO, 1998. PÁGS. 454

GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA

DERECHO FINANCIERO MEXICANO

ED. PORRUA 18ª. EDICIÓN

MÉXICO, 1999. PÁGS.1025

HERRERA LIMA, MA. EUGENIA

REDACTAR

ED. PATRIA MEXICO, DF 1994

PÁGS. 205

MABARAK CERECEDO, DANIELA

DERECHO FINANCIERO TRIBUTARIO

ED. MC GRAW HILL 1ª EDICIÓN

MÉXICO 1997 PÁGS. 247

MARGAIN MONAUTOU, EMILIO

FACULTADES DE COMPROBACIÓN FISCAL

ED. PORRUA 2ª. EDICIÓN

MÉXICO 2001 PÁGS.340

MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS

DERECHO FISCAL MEXICANO

EDICIONES CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS

4ª. EDICIÓN MÉXICO 1973

PÁGS.378

MARTINEZ LOPEZ, LUIS

EJERCICIOS ORTOGRAFICOS

ED. ESFINGE 48ª. EDICION

MEXICO 2002

PÁGS. 272

MORENO PADILLA, JAVIER Y

AGUILAR ÁLVAREZ, JAVIER

PRONTUARIO DE LEYES FISCALES

ED. TRILLAS ÚNICA EDICIÓN

MÉXICO 1980 PÁGS.440

PINA VARA RAFAEL DE,

DICCIONARIO DE DERECHO

ED. PORRÚA 5ª. EDICIÓN

MÉXICO 1976 398 PÁGINAS.

QUINTANA VALTIERRA JESUS, Y

ROJAS YAÑEZ JORGE

DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

ED. TRILLAS MÉXICO 2001

PAGS. 502

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL

DERECHO FISCAL

ED. HARLA 2ª. EDICIÓN

MÉXICO 1999 PÁGS. 358

SÁNCHEZ GOMEZ NARCISO

DERECHO FISCAL MEXICANO.

ED. PORRUA 1ª. EDICION

MÉXICO 1999 PÁGS 591

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, MAGLORIO

DERECHO TRIBUTARIO

CÁRDENAS EDITORES Y DISTRIBUIDORES

2ª EDICIÓN MÉXICO 1988

PÁGS. 884

SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO

DERECHO FISCAL MEXICANO

ED. CÁRDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR

12ª. EDICIÓN MÉXICO 2000

PÁGS. 649

Varios Autores.

***ENCICLOPÉDIA DE PROCEDIMIENTOS EN MATERIA FISCAL
Y ADMINISTRATIVA***

Instituto de Estudios Jurídicos Sobre Justicia Administrativa.

México 2001 Tomo III.

HEMEROGRAFIA.

DIARIO DE DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS
AÑO II NO. 8 15 DE NOVIEMBRE DE 1989.
PÁGS. 155-156, 172 Y 173

DIARIO DE DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS
AÑO III NO. 7 15 DE NOVIEMBRE DE 1990
PÁGS. 294-298 Y 334

DIARIO DE DEBATES DE LA CÁMARA DE DIPUTADOS
AÑO II NO. 19 14 DE NOVIEMBRE DE 1995.
PÁGS. 2645-2648 Y 2750

LEGISLACIÓN.

- ✓ CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 2004.
- ✓ LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.
- ✓ LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL.
- ✓ CÓDIGO FISCAL FEDERAL DEL 2004.
- ✓ REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL DEL 2004.
- ✓ REGLAMENTO DEL SISTEMA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.