

885109



UNIVERSIDAD DEL INSTITUTO TEPEYAC
DE CUAUTITLAN, S.C.

“REFORMA AL SEGUNDO PARRAFO DEL
ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION”

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JESSICA JAZMIN GRESS HERNANDEZ

ESTADO DE MEXICO

2005.

0350605



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

*Nada puede usurpar el sitio que corresponde a la
persistencia.
No el talento: muchos hombres de talento son unos
fracasados.
Ni el genio... pues muchos genios son unos vagos.
Solo la decisión y la persistencia son omnipotentes.
"Empeñarse en algo" es lo que resuelve y siempre
resolverá
los problemas de la humanidad.*

Calvin Coullidge

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.
NOMBRE: JESSICA JAZMIN
GRESS HERNANDEZ
FECHA: 28 NOVIEMBRE 2005
FIRMA: [Firma]

INTRODUCCIÓN

Tratándose de Actos relativos al Procedimiento Administrativo de Ejecución, específicamente por lo que hace al citatorio previo a la diligencia de notificación de dichos actos, al no establecer el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación el requisito de expresar literalmente que “es para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución”, sino únicamente señalar que es para la espera de “una diligencia de carácter administrativo”, se transgrede la garantía de seguridad y certeza jurídica del contribuyente, puesto que al tratarse de un requerimiento de pago o embargo, constituye por su propia naturaleza jurídica, un acto personalísimo entre el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (autoridad).

Es por ello que se propone la modificación al segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que en el citatorio con el que se pretenda dar inicio al Procedimiento Administrativo de Ejecución, o cualquier acto dentro del citado procedimiento, se precise de manera literal que la espera es para llevar a cabo los mismos, para el efecto de que la reforma no permita interpretación alguna, y con ello salvaguardar la garantía de seguridad jurídica del contribuyente a quien, la autoridad hacendaria ha determinado un crédito fiscal a su cargo y puede ser exigible su cobro; pues con dichos actos se afecta de manera directa el derecho a la inviolabilidad de su domicilio, así como su patrimonio.

INTRODUCCIÓN

CAPITULADO

CAPITULO I. "JUSTICIA ADMINISTRATIVA"

<i>1.1 Concepto Doctrinal</i>	2
<i>1.2 Jurisdicción administrativa</i>	3
<i>1.3 Creación de la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936</i>	3
<i>1.4 Establecimiento del Contencioso Administrativo en México</i>	5
<i>1.5 Antecedentes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</i>	6
<i>1.5.1 Estructura</i>	10
<i>1.5.2 Competencia</i>	11
<i>1.6 La Relación Jurídico Tributaria</i>	15
<i>1.6.1 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria</i>	17
<i>1.7 La Obligación Fiscal (Artículo 31, fracción IV Constitucional)</i>	19
<i>1.8 Autoridades Fiscales y Facultades</i>	24

CAPITULO 2. "ACTO Y PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL".

<i>2.1 Función Administrativa</i>	28
<i>2.2 El Acto Administrativo</i>	31
<i>2.2.1 Elementos y requisitos de los Actos Administrativos (artículo 37 38 del Código Fiscal de la Federación)</i>	33
<i>2.3 Concepto doctrinal de Procedimiento Administrativo</i>	40
<i>2.4 Fases del Procedimiento Fiscal</i>	45
<i>2.5 Autoridades Administrativas y jurisdiccionales</i>	47
<i>2.6 Procedimiento de Fiscalización</i>	49
<i>2.7 Procedimientos de Determinación</i>	54
<i>2.8 Notificaciones</i>	56
<i>2.8.1 Notificaciones en el Procedimiento Contencioso Administrativo</i>	57
<i>2.8.2 Tipos de Notificaciones</i>	58

CAPITULO 3. "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN".

<i>3.1 Definición Doctrinal (concepto)</i>	68
<i>3.2 Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución</i>	71
<i>3.3 Requisitos para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución</i>	72
<i>3.4 Etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución</i>	75
<i>3.5 Garantía del Interés Fiscal</i>	79

CAPITULO 4. "REFORMA AL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN"

<i>4.1 Garantía de Seguridad Jurídica</i>	83
<i>4.2 Necesidad de la reforma al segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.</i>	85
<i>4.3 Comparación del artículo 44, fracción II, respecto del 137, ambos, del Código Fiscal de la Federación</i>	86
<i>4.4 Jurisprudencia</i>	92
<i>4.5 Criterios del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</i>	103
<i>4.6 Reforma al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación</i>	105

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

CAPITULO 1. "JUSTICIA ADMINISTRATIVA"

1.1 Concepto Doctrinal

1.2 Creación de la Ley de Justicia Fiscal

1.3 Establecimiento del Contencioso Administrativo en México

1.4 Antecedentes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

1.4.1 Estructura

1.4.2 Competencia

1.5 La Obligación Fiscal

1.5.1 Sujetos de la obligación fiscal

1.5.2 Artículo 31, fracción IV Constitucional

1.6 Autoridades Fiscales y Facultades

1.1 Concepto Doctrinal.

El sometimiento del Estado al ordenamiento jurídico, implica que el ejercicio del poder público, necesariamente, se realice conforme a las disposiciones legales que lo regulan, por lo que, cuando los actos de autoridad se dicten en contravención al mandato legal, deben anularse, y en su caso, deben ser corregidos. Es entonces, que la posibilidad de la actuación ilegal de la Administración Pública, hace necesario el establecimiento de medios de control, a fin de evitar la afectación a los derechos y garantías de los gobernados.¹

Para tal efecto, la justicia administrativa se integra por los medios de protección administrativos y jurisdiccionales para lograr la extinción de actos administrativos contrarios a derecho, así como el resarcimiento de los daños o perjuicios que causa el Estado con motivo del ejercicio de sus funciones. Estos medios se han considerado en dos tipos:

- a) Indirectos. En los que el gobernado afectado no tiene intervención alguna, ya que constituyen, por un lado, mecanismos de autotutela administrativa derivados del poder de revisión que ejercen los órganos superiores sobre los inferiores y que consisten en la supervisión de la actuación de sus subordinados a fin de verificar su legalidad y oportunidad.

¹Lucero Espinosa, Manuel. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 2000, Págs. 13 y 14.

b) Directos. En estos la participación de los gobernados es fundamental, ya que sin ella, no tiene lugar esta forma de control. Tales medios constituyen una garantía para la protección de los derechos de los gobernados y tienen como fin, la revisión de la legalidad de la actuación administrativa con el propósito de encauzarla dentro del marco legal. Dentro de éstos medios se encuentran los recursos administrativos, así como los procesos jurisdiccionales, bien sea ante tribunales administrativos o ante tribunales judiciales.

1.2 Jurisdicción Administrativa.

Por función jurisdiccional, se entiende la manifestación del Estado que tiene por objeto resolver las controversias que se plantean entre dos o más personas, ya sea físicas o morales, con intereses contrapuestos, que son sometidos a la consideración de su órgano estatal, el cual actúa de manera imparcial, y que en materia administrativa, se refiere a las instancias que tienen los gobernados para impugnar los actos administrativos ante tribunales, sean éstos administrativos o judiciales.

En esa tesitura, se advierte que resultan excluidos los recursos administrativos, en cuanto que, a través de ellos la Administración Pública no realiza una función de naturaleza jurisdiccional, ya que no existe controversia entre las partes, sino sólo se somete a la revisión un acto administrativo.

1.3 Creación de la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936.

La Ley de Justicia Fiscal fue promulgada el 27 de agosto de 1936, por el Presidente Lázaro Cárdenas, en uso de sus facultades **extraordinarias**,

entrando en vigor el primer Código Fiscal, el 1° de enero de 1937, el cual incorporó íntegramente ésta ley, dividiendo en dos distintos procedimientos, la primera fase *oficiosa* ante la autoridad y la segunda, *contenciosa* ante el Tribunal Fiscal. Esta Ley; es propiamente el antecedente nacional que puntualizó el contencioso administrativo como por ejemplo en materia de obras públicas, se calificaron de cuestiones contenciosas las discusiones que se suscitaban entre la administración y el empresario de las obras, así como las que versaban sobre el resarcimiento de daños temporales y perjuicios ocasionados por la efectucción de los trabajos.²

Antes de la promulgación de esta Ley, los procedimientos de oposición en materia tributaria, se encontraban regulados en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1927, mismo, que contemplaba el juicio sumario de oposición, y que era promovido por los particulares ante el Juez de Distrito respectivo, atendiendo al domicilio de la autoridad, donde debía presentarse la demanda de mérito, dentro de los treinta días posteriores a que se otorgara la garantía relativa para asegurar el interés fiscal y los gastos de ejecución.

Ubicamos los antecedentes históricos de la citada ley en el México Independiente, en la Ley de 20 de enero de 1837 y su reglamento, la que introdujo una modificación en el cobro de las contribuciones.

Entre sus disposiciones, la Ley de Justicia Fiscal, incluyó cuestiones entre el Erario y sus administradores y las de éstos entre sí, como lo son las relativas a la contabilidad de las oficinas, las que versaron sobre la recaudación, el pago y liquidación de las contribuciones y la cuota impuesta a los contribuyentes; las que expresaron relación con el reconocimiento, liquidación y pago de la deuda

² Briseño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Regímenes Federales y Distrital Mexicanos, México, Editorial Miguel Ángel, Porrúa, 1990, Págs. 22, 23 y 24.

pública, sus réditos, intereses e indemnizaciones por daños y perjuicios; sobre asignación liquidación y pago de sueldos, pensiones, jubilaciones y retiros, liquidación y pago de sumas debidas por obras públicas, indemnizaciones, daños y perjuicios ocasionados por ellas, o sobre concesiones de pensiones civiles o militares.

Finalmente, fueron también contenciosas las cuestiones sobre aplicación de bienes a los ayuntamientos y establecimientos públicos, hechas por la administración federal, como cuestiones relativas a la falta de concesiones impuestas y sobre la existencia o extensión de éstas; las concesiones de grados determinados por la ley; las de suspensión y destitución de empleados, y las derivadas la imposición de penas disciplinarias, cuando faltaren las formas establecidas por la Ley.

1.4 Establecimiento del Contencioso Administrativo en México.

El establecimiento del contencioso administrativo de corte francés en nuestro país tienen su antecedente en la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo del 25 de noviembre de 1853, conocida como Ley Lares, la cual según el maestro Briceño Sierra³ fue abandonada puesto que, no se conoce una disposición que expresa y directamente la hubiera derogado y que reconocía dos grupos de problemas contenciosos, los civiles y los administrativos.

Dicha ley, prohibía a los tribunales judiciales, actuar sobre las cuestiones de la Administración por la independencia de sus actos y sus agentes frente al Poder Judicial, con lo que se concede al Consejo de Estado el carácter de Tribunal Administrativo para conocer las controversias relativas a obra pública, contratos de la administración, rentas nacionales, policía, agricultura, industria y

³ Briceño Sierra, Humberto, *Op cit.*, p. 224

comercio, estableciéndose bajo el imperio de Maximiliano, la ley del 1º de noviembre de 1865, que también estableció el Consejo de Estado, la cual le atribuía, entre otras facultades, la de formar el contencioso administrativo.

El contencioso administrativo, también encuentra su antecedente en la Ley de la Tesorería de la Federación, del 10 de febrero de 1927, la cual estableció un juicio de oposición, que se promovía ante los juzgados de Distrito, y que debía agotarse previamente a la interposición del juicio de amparo. Así el 27 de agosto de 1936, en que se elabora la Ley de Justicia Fiscal, como ha quedado señalado con antelación, la cual estableció el Tribunal Fiscal de la Federación como un Tribunal con autonomía para dictar sus fallos, teniendo como finalidad la protección de los derechos subjetivos públicos, pues para la procedencia del juicio es necesaria la afectación del interés jurídico del demandante, como se desprende a contrario sensu de la fracción I del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación.

1.5 Antecedentes del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

El inicio de la Justicia Administrativa se da con la Teoría Constitucional de la división de poderes de Montesquieu, y con las ideas de la Revolución Francesa de 1776, así como la influencia de otros estudiosos que orientaron sus esfuerzos al análisis de la impartición de la Justicia Administrativa, motivaron a tres ejemplares jóvenes que dieron impulso a la Ley de Justicia Fiscal en nuestra Nación, ellos son los Licenciados Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez y Manuel Sánchez Cuén, quienes presentaron al entonces Presidente de la República, el General Lázaro Cárdenas del Río, a través del entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público su propuesta de suprimir el juicio sumario, substituyéndolo por un procedimiento, rápido, moderno y eficaz, a cargo de un tribunal administrativo especializado e independiente de la autoridad que conocía del asunto; dando inicio con ello, el 26 de agosto de 1936 al Tribunal

Fiscal de la Federación con competencia estrictamente limitada a la materia fiscal, basándose en el artículo 14 de la Ley de Justicia Fiscal.

A la luz de la Constitución de 1917, específicamente del artículo 104, fracción I, de ese entonces, una parte de la doctrina consideró dudas sobre la constitucionalidad del Tribunal Fiscal recién creado, ya que se establecía la competencia de los Tribunales de la Federación para conocer de todas las controversias que se suscitaran sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales.

Sin embargo, en la propia exposición de motivos de la ley, se señaló que nada podía objetarse, puesto que no se coartaba en absoluto el derecho de los particulares para acudir al juicio de amparo, además de que, nada se oponía a la creación de Tribunales Administrativos como se mencionó anteriormente.

A partir de 1946, se adicionó un segundo párrafo a la citada fracción I, en la cual se estableció un recurso ante la Suprema Corte contra sentencias de Tribunales Administrativos creados por la Ley Federal, siempre que dichos Tribunales estén dotados de autonomía. Con ello quedaba salvaguardada la constitucionalidad del nuevo órgano.

Posteriormente, en 1967 se reforma el mismo artículo constitucional en su fracción I, a fin de establecer con mayor precisión y técnica jurídica la posibilidad de que mediante la ley federal, se puedan instituir Tribunales de lo Contencioso Administrativo autónomos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares.

A partir de su creación, si bien es cierto que el Tribunal Fiscal de la Federación, nace con una competencia circunscrita esencialmente a la materia fiscal, con el transcurrir del tiempo y el crecimiento de la Administración Pública, se le fueron sumando paulatinamente otras áreas de controversias administrativas.

Conforme a la expedición de la Ley Orgánica de este Tribunal, en vigor a partir de 1967, se estableció con claridad que el Tribunal Fiscal de la Federación, es un Tribunal Administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que le confiere la ley para resolver en forma imparcial, completa y oportuna, las controversias establecidas en su propia Ley Orgánica que se presenten entre los particulares y las autoridades administrativas, generadas por la dinámica de la acción gubernamental, cumpliendo, para mantener un sano equilibrio entre gobernantes y gobernados, con los principios de legalidad, justicia administrativa y seguridad jurídica.

En efecto, se dice lo anterior, ya que como se expresa en la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal:

"Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrá intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del tribunal. Se consagrará así con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea; pues el ejecutivo piensa que si esa autonomía no se otorga de manera amplia no se puede hablar propiamente de una justicia administrativa..."⁴

La eficacia con la que se ha reconocido al Tribunal, ha propiciado que se le confíe la jurisdicción no sólo especializada en materia fiscal, cuya competencia subsistió por mucho tiempo, sino que actualmente, conoce también controversias en materia administrativa entre las que destacan el otorgamiento de pensiones, la interpretación de los contratos de obra pública, la aplicación de tratados y convenios en materia de Comercio Exterior, los relativos a las resoluciones en materia de responsabilidad de los servidores públicos, con los derechos de autor, entre otras, y recientemente, la vía judicial sobre las resoluciones y actos a que se refiere la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

⁴ se reitera en el artículo 1º de su Ley Orgánica.

En el ámbito internacional, este Órgano Colegiado ha cumplido con el compromiso de resolver de manera independiente las controversias en materia de Comercio Exterior, requeridos en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, y exigido por la Convención Americana de Derechos Humanos conocida como Pacto de San José.

Entre sus objetivos destacan el continuar desempeñando la jurisdicción administrativa sobre su honesto funcionamiento y eficacia jurídica, con absoluto apego a la legalidad y de manera expedita, para consolidar nuestro estado de derecho, fortaleciendo la independencia de la Institución.

Creo importante señalar que la creación del Tribunal Fiscal dio lugar a controversias sobre su constitucionalidad, aspecto que fue resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al considerar que la garantía de jurisdiccionalidad que consagra el artículo 14 de nuestra ley fundamental no implica que el juicio se tenga que seguir ante un órgano judicial, y que mientras el Poder Judicial tuviese conocimiento de los asuntos contencioso-administrativos a través del amparo, la constitución no sería vulnerada; situación que actualmente se lleva a cabo, toda vez que los fallos emitidos por el Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pueden ser impugnados a través del Juicio de Amparo Directo, por lo que toca al accionante del juicio de nulidad y por otra parte a través del Recurso de Revisión Fiscal, por lo que hace a la autoridad demandada, de los cuales conocen los Tribunales Colegiados de Circuito.

Es así, que las dudas que generó la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, respecto de su constitucionalidad, desaparecieron con la reforma que adicionó la fracción XXIX-H del artículo 73 Constitucional, promulgada el 29 de julio de 1987, quedando de la siguiente manera:

“Art. 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones...”

1.5.1 Estructura.

Por acuerdo número G/10/2001, emitido por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación los días 25 de enero y 2 de febrero de 2001, se determinan los límites territoriales y denominación de las Regiones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, número y sede de sus Salas Regionales, respectivamente, quedando integrado por una Sala Superior, que se integra de once magistrados, la cual actuará en Pleno o en dos Secciones; para poder sesionar, el Pleno requiere la presencia de siete de sus miembros y las Secciones cuando menos de cuatro de sus integrantes, mismas que se integran por tres magistrados cada una, y requieren la presencia de todos para emitir sus fallos y para resolver puede ser por mayoría o por unanimidad de votos⁵.

El tribunal tendrá Salas Regionales integradas por tres Magistrados cada una. Para que pueda efectuar sesiones una Sala será indispensable la presencia de los tres Magistrados y para resolver bastará mayoría de votos, ello de conformidad con lo que dispone el artículo 28 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Existen 17 regiones, con un total de 33 Salas Regionales, toda vez que la región metropolitana cuenta con once salas; la Región Hidalgo México con tres salas; la Región del Noroeste I, con una sala; Región del Noroeste II, con una

⁵ Artículos 11 y 12 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

sala; Región del Noroeste III, con una sala, Región del Norte-Centro I, con una sala; Región del Norte-Centro II, con dos salas; Región del Noreste con dos salas; Región del Occidente con dos salas; Región del Centro I, con una sala; Región del Centro II, con una sala; Región del Centro III, con una sala; Región de Oriente con dos salas; Región del Golfo, con una sala; Región del Pacífico, con una sala; Región del Sureste, con una sala; y Región Peninsular, con una sala.

La jurisdicción de las Salas Regionales Foráneas, se determina de acuerdo con el domicilio fiscal del demandante o en los casos de excepción previstos por el artículo 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa⁶, como sede de la autoridad que dictó la resolución impugnada o como domicilio particular del demandante.

1.5.2 Competencia.

La competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa esta prevista por el artículo 11 de la Ley Orgánica de dicho Tribunal, el cual establece la competencia por materia de las Salas Regionales; así como lo que el denominado "Juicio de Lesividad" que es aquél que se promueve por las autoridades para nulificar las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean materia de su competencia, mismo que se transcribe a continuación para mayor claridad:

***ARTÍCULO 11.-** El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

⁶ **ARTÍCULO 31.-** Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra la sede de la autoridad demandada; si fueran varias las autoridades demandadas, donde se encuentre la que dictó la resolución impugnada. Cuando el demandado sea un particular, se atenderá a su domicilio.

I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

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

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

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

V.- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.

Quando el interesado afirme, para fundar su demanda que le corresponde un mayor número de años de servicio que los reconocidos por la autoridad respectiva, que debió ser retirado con grado superior al que consigne la resolución impugnada o que su situación militar sea diversa de la que le fue reconocida por la Secretaría de la Defensa Nacional o de Marina, según el caso; o cuando se versen cuestiones de jerarquía, antigüedad en el grado o tiempo de servicios militares, las sentencias del Tribunal Federal sólo tendrán efectos en cuanto a la

determinación de la cuantía de la prestación pecuniaria que a los propios militares corresponda, o a las bases para su depuración.

VI.- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al Erario Federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

VII.- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada.

VIII.- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.

IX.- Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, así como sus organismos descentralizados.

X.- Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 Bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.

XI.- Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.

XII.- Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

XIII.- (RE) Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

XIV.- (RE) Las que decidan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones de este artículo.

XV (AD) Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal."

Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se señalan en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con excepción de los que corresponda resolver al Pleno o a las secciones de la Sala Superior, de los cuales se encargarán de la instrucción, lo anterior, de conformidad con lo que establece el artículo 30 del citado ordenamiento legal.

Por su parte el artículo 31 de dicho ordenamiento establece la competencia en razón del territorio, y prevé al efecto, que serán competentes las salas por regla general tomando en cuenta el domicilio fiscal de la autoridad demandada, excepto cuando se trate de:

1. Empresas que formen parte del sistema financiero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio y sociedades financieras de objeto limitado, que sean residentes en México o en el extranjero)
2. Que tengan el carácter de controladora o controlada en los términos de la Ley de Impuesto sobre la Renta y determine su resultado fiscal consolidado.
3. Cuando el domicilio del demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en el territorio nacional.
4. Cuando el demandante resida en México, y no tenga domicilio fiscal.

En los tres primeros casos, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción territorial se encuentre la sede de la autoridad que dictó la resolución impugnada; y tratándose del último supuesto se atenderá al domicilio del particular.

La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, incorpora las materias que son de su competencia y que con anterioridad se encontraban dispersas en otras leyes, como es lo relativo a las demandas de la responsabilidad administrativa de los servidores públicos, los requerimientos de pago de las pólizas de fianzas, otorgadas para garantizar el cumplimiento de obligaciones de contratos administrativos o fianzas penales,

otorgadas a favor de la Federación, Distrito Federal, Estados o municipios de sus organismos descentralizados, así como lo relativo a la materia de comercio exterior, competencia que se encontraba establecida en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, Ley Federal de Instituciones de Fianzas y Ley de Comercio Exterior, respectivamente.

De lo anterior se colige que las únicas materias de las que no es competente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para dirimir controversias son las relativas a la materia electoral, justicia laboral y agraria, ni al Ministerio Público en ejercicio de sus funciones constitucionales, así como otros expresamente competenciales para otros órganos jurisdiccionales.

1.6 Relación Jurídico Tributaria.

La potestad tributaria del Estado como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, abstracta, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal. Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma general, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídica tributaria.

Al respecto sostiene Margáin⁷, que la relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria; de tal suerte que la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, como lo es el caso de que al dedicarse una persona a ciertas actividades

⁷ Margain Mananutou, Emilio, El Recurso Administrativo en México, cuarta Edición, México, Editorial Porrúa, 1997, Págs. 72 y 73.

que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario.

Por otra parte, cabe señalar que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista obligación fiscal sustantiva, la cual surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que las obligaciones fiscales formales surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

En consecuencia, se tiene que una vez realizado el supuesto previsto en la norma, se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo causal, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece, por lo que la relación jurídico tributaria viene a ser el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo y otro sujeto llamado pasivo, cuya única fuente es la ley, por cuya realización el sujeto pasivo se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público, es decir, es el vínculo jurídico.

De otra forma, también se puede definir a la relación jurídico tributaria que surge entre el sujeto activo y el sujeto pasivo respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Por último, cabe destacar que la relación tributaria es de derecho público porque su finalidad es satisfacer el gasto público, además porque el acreedor es el propio Estado; es legal, porque únicamente surge por disposición de la Ley o por disposición que constitucionalmente le sea equiparable y no existe otra forma por la que puede establecerse, determinarse la cuantía de la obligación y su forma de pago; y se considera que no es causal porque jurídicamente no es

necesario que exista causa alguna para la creación y cobro del impuesto, su único fundamento es la soberanía del Estado.

1.6.1 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria.

En toda relación jurídico tributaria existen los siguientes elementos:

a) **Sujeto Activo.** Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa, tienen la facultad y la obligación de exigir el cumplimiento de una obligación en los términos fijados por la propia ley, en virtud de que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, que en el caso específico, lo son los recursos necesarios para hacer frente a sus gastos, además de que dicha autoridad no está facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones.⁸

De tal forma el Sujeto Activo, recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley le otorga tal derecho. Estas entidades tienen facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso del incumplimiento del pago.

Existen sujetos que no obstante tener personalidad jurídica propia, diferente de la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico tributaria, denominados Organismos Fiscales Autónomos, ya que no obstante sus características particulares, conforme a la ley, tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos por sí mismos, o en otros casos a través de las Oficinas Federales de Hacienda. De tal suerte que cuando el crédito tiene un contenido tributario que se puede derivar de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, el sujeto facultado para realizar el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico tributaria (Estado), y cuando estamos frente a los adeudos originados por cuotas del Seguro

⁸ El presente subtema tiene su base principal en Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., Págs. 464 a 519.

Social, cuotas del ISSSTE, cuotas del Infonavit, derechos de Caminos y Puentes Federales de Ingresos o derechos de aeropuerto, el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar dichos ingresos (organismos fiscales autónomos).

b) **Sujeto Pasivo.** Es la persona física o moral que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma, ya sea en su calidad de deudor principal o contribuyente, o deudor responsable por vínculo de solidaridad⁹, sustitución o sucesión.

En esa tesitura, el sujeto pasivo responsable viene a ser el que sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley se encuentra obligado al pago de la obligación tributaria; y tiene su origen en la relación que tiene con el sujeto del impuesto, o con la situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se pueden distinguir los siguientes tipos de responsabilidad:

a) **Responsabilidad solidaria por retención o recaudación.** Esta se da en el caso de aquellas personas que por disposición legal tiene la obligación de retener la parte correspondientes a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, como sería el caso de los patrones al pagar el sueldo, o cuando cobran ciertos servicios, deben recaudar del obligado directo la prestación

⁹ Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente, que establece: "Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta a los términos del Título IV, Capítulo II, Secciones I, II y III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 133, 134 o 139, según sea el caso, del ordenamiento antes citado."

correspondiente. En este caso la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones.

b) Responsabilidad solidaria por representación. En esta se encuentran por ejemplo, los representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, quienes por una función específica de representación, tienen la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, debiendo responder hasta por el monto de las prestaciones.

c) Responsabilidad objetiva. Esta se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones, en donde el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar el adeudo.

d) Responsabilidad voluntaria. Se refiere a aquellas situaciones en que la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad del pago del adeudo.

En razón de lo anterior, la solidaridad constituye un privilegio y al mismo tiempo una garantía a favor del acreedor, ya que en su crédito tiene un doble deudor para garantizar el cumplimiento, en donde el pago de cualquiera de ellos, libera a los dos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el particular responsable solidario y el deudor originario.

1.7 La Obligación Fiscal (Artículo 31, fracción IV Constitucional).

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como “el vínculo jurídico en virtud el cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria

excepcionalmente en especie". Por su parte, De la Garza¹⁰ sostiene que de "la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible¹¹, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo".

En términos generales se ha considerado como obligación la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a una mandato legal, y como quedo anotado en párrafos anteriores, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, los cuales pueden ser de dar, de hacer, no hacer y tolerar.

El autor Raúl Rodríguez Lobato¹², sostiene que "...el derecho fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo del propio contribuyente como de terceras personas, las cuales son obligaciones de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva. Sin embargo, ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, pero se distinguen por su objeto".

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Novena Edición, México, Editorial Porrúa, 1990, Págs 385 y 386.

¹¹ El **hecho imponible** son una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal; y en los tributos, los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos.

¹² Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Editorial Harla, 1992. Págs. 110 y 111.

Así, en las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar, como lo es la cantidad de dinero que se entrega al Estado. En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer como lo es la presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos o llevar una contabilidad; un no hacer como no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados o no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional; o un tolerar como admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales.

De lo anterior se advierte que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria, obligación que si cuyo objeto es un dar se denomina obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar se denomina obligación fiscal formal, de donde se tiene que las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.

Por otra parte es importante señalar que la obligación fiscal encuentra su sustento legal en el la fracción IV del artículo 31 Constitucional al establecer lo siguiente:

"Art. 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

I.- Hacer que sus hijos o pupilos concurran a las escuelas públicas o privadas, para obtener la educación preescolar, primaria y secundaria, y reciban la militar, en los términos que establezca la ley.

II.- Asistir en los días y horas designados por el Ayuntamiento del lugar en que residan, para recibir instrucción cívica y militar que los mantenga aptos en el ejercicio de los derechos de ciudadano, diestros en el manejo de las armas, y conocedores de la disciplina militar.

III.- Alistarse y servir en la Guardia Nacional, conforme a la ley orgánica respectiva, para asegurar y defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de la Patria, así como la tranquilidad y el orden interior; y

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

(el resaltado es mío)

En esa tesitura, la ascendencia constitucional de la obligación tributaria, en su principal, lo es, que reconoce como fuente única y exclusiva a la Ley¹³, tratándose por consecuencia de una obligación *ex lege*, la cual, por su propia naturaleza, no admite modificaciones por disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdo o convenios celebrados entre particulares, desprendiéndose en consecuencia, siempre una obligación de hecho público, observando el principio de legalidad¹⁴ como su propia esencia.

Se dice lo anterior, toda vez que las contribuciones provienen de una auténtica vinculación de derecho público, y puesto que dichas contribuciones no son obligaciones que surjan de contratos, su imposición y fuerza en el cobro, constituyen actos de gobierno y por supuesto de potestad tributaria.

Sirve de apoyo a lo anterior, la tesis aislada IV.2o.A.19 A, sustentada pro el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, visible en la página 1334 del Semanario Judicial de la Federación, Enero de 2002, que es del tenor literal siguiente:

¹³ Apuntes de Derecho Fiscal Séptimo Semestre

¹⁴ *“Esta garantía impide que el Estado, por conducto de sus autoridades, pueda acordar en beneficio de algún sujeto o persona moral una retribución económica, no sólo sin que haya una contraprestación de índole pública por parte del beneficiario, sino aún en el caso de que, habiéndola, la remuneración correspondiente no esté fijada legalmente.”*

V. Castro Juventino. Garantías y Amparo. México, Editorial Porrúa, 1994, Pág. 164

"PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL. EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DEL CATASTRO DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN DE VIGENCIA PARA EL AÑO DE 1999, LO TRANSGREDE. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé taxativamente el deber de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; empero, dentro de esa obligación salvaguardada concomitantemente, a través del principio de legalidad tributaria que se desprende de la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", las garantías de los entes sociales. Por ello, estimase que a efecto de que un dispositivo legal tributario cumpla con dicha condición, no basta con que emane del Poder Legislativo, sino que se precisa, además, que el sujeto pasivo de la relación tributaria conozca la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado. Así, el examen de la regularidad constitucional del contenido normativo secundario del artículo 19 de la Ley del Catastro del Estado de Nuevo León, a la luz de tal principio de legalidad tributaria, permite determinar la oposición constitucional en la medida de que si bien es cierto que deja al arbitrio de las autoridades administrativas, a saber, Junta Central Catastral y Juntas Municipales Catastrales (auxiliadas por la Dirección de Catastro), la facultad de revisar total o parcialmente las bases generales de valores por unidades tipo, también es verdad que de manera incierta e indefinida les concede la potestad de que sea cuando las circunstancias económicas lo justifiquen, sin consignar de manera cierta y objetiva los elementos de tiempo, situaciones precisas y modo de las susodichas eventualidades vinculadas con la economía, para acceder a la infracitada revisión y posterior determinación de las bases generales de valores por unidades tipo. Ciertamente, el precepto es contraventor en la parte citada de la Carta Fundamental, al no precisar lo que debe entenderse por circunstancias económicas, ni prever un mecanismo o vía de determinación cierta que lleve a la fijación objetiva de dichas circunstancias, es decir, al no establecer los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para describir aquellas circunstancias económicas, como lo sería el índice inflacionario no señalado por el legislador como determinante para la formulación de las citadas bases. Consecuentemente, si la Constitución exige que el legislador precise todos los elementos de la contribución para que la autoridad exactora se ciña a la ley y no tenga la factibilidad de usar criterios dogmáticos o subjetivos que lleven a decisiones arbitrarias para la determinación de tales bases de unidad tipo que se refleja en

la base del tributo denominado impuesto predial, ello conlleva a la inminente conclusión de la inconstitucionalidad de tal precepto.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 54/2001. Gobernador Constitucional del Estado de Nuevo León. 30 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Meza Pérez. Secretaria: Marina Chapa Cantú.

1.8 Autoridades Fiscales y Facultades.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, establece las facultades de la autoridad fiscal, a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas a los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos y para proporcionar información a otras autoridades fiscales¹⁵; señalando para tal efecto las siguientes:

a) Rectificación de errores aritméticos u omisiones en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda.

b) Revisión de la contabilidad, para lo cual la autoridad fiscal puede requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades la contabilidad, así como que proporcionen los datos, documentos o informes que se les requieran.

¹⁵ Apuntes de Derecho Fiscal II séptimo semestre.

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

d) Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

e) Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, en términos de lo previsto por el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

Este artículo comprende múltiples clases de facultades concedidas a las autoridades para llegar a:

- a) La comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.
- b) La determinación de contribuciones omitidas o de créditos fiscales.
- c) La comprobación de la comisión de delitos fiscales.
- d) Las necesarias para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Estas facultades se enmarcan dentro del principio de legalidad, según el cual las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, destacando, entre ellas, las revisiones efectuadas a los contribuyentes y a los

responsables solidarios, mismas que pueden clasificarse en revisiones de escritorio o de gabinete, revisiones a dictámenes de contador público y visitas domiciliarias de auditoría, también llamadas auditorías directas.

Los requisitos contemplados en el artículo 16 constitucional sólo son aplicables a todos los actos de molestia porque las garantías individuales que protege son las de privacidad y de inviolabilidad del domicilio.

La facultad de determinar las contribuciones comprende tanto la determinación con base cierta como la de base presunta, dependiendo de que la autoridad utilice datos reales que lleven a la determinación exacta de la contribución omitida o utilice las presunciones (de objeto gravado, de bases gravables o de sujetos obligados) que la ley le concede como un privilegio más al sujeto activo de la relación tributaria y que encuentra justificación plena en la legislación, dadas conductas irregulares de los contribuyentes, como ocultamientos, desinformación, incumplimiento o simulaciones, principalmente.

Todas las facultades citadas son básicas para una adecuada administración de la tributación, pero la señalada con el inciso c) riñe con las facultades concedidas en exclusiva al Ministerio Público de la Federación en el artículo 21 constitucional, institución que tiene el monopolio de la investigación y persecución de los delitos.

CAPITULO 2. "ACTOS ADMINISTRATIVOS Y PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO".

2.1 La Función Administrativa del Estado

2.2 El Acto Administrativo

2.2.1 Elementos de los Actos Administrativos

2.3 El Procedimiento Administrativo Tributario

2.3.1 Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación

2.4 Fases del Procedimiento Fiscal

2.5 Procedimiento de Fiscalización

2.6 Procedimientos de Determinación

2.7 Notificaciones

2.1 La Función administrativa del Estado.

La función administrativa se define como la actividad que el Estado realiza por medio del Poder Ejecutivo.

El desarrollo de las funciones Estatales es llevado a cabo por medio de órganos competentes, que expresan su voluntad mediante diversos actos, en efecto, “.. el Estado actúa de muy diversas maneras y en diferentes campos. Es por ello que se le encuentra realizando diversos hechos o actos materiales, actos jurídicos, acciones y procedimientos, los cuales efectúa ejerciendo sus facultades o atribuciones que el ordenamiento jurídico le ha conferido.”¹⁶

En términos generales, podemos englobar las funciones antes aludidas, en los tres grandes ramos de la división de poderes prevista en el numeral 49 Constitucional; es decir, el Legislativo, el Ejecutivo, y el Judicial, en los que se llevan a cabo todo un cúmulo de actividades, las cuales pueden cristalizarse mediante la emisión de acuerdos, autos, decretos, resoluciones, entre otros.

El desempeño de las funciones estatales implica el desarrollo de un procedimiento previsto en ley, que es de entenderse éste último término, como “el cauce legal obligatorio a seguir. Cada una de las tres actividades o funciones del Estado, la legislativa, la judicial y la administrativa, siguen el procedimiento previsto en la ley para su realización.”¹⁷

De tal forma, encontramos que la teoría sobre las funciones del Estado, y sobre los poderes a los que se han conferido el desempeño de éstas, se

¹⁶ Delgadillo Gutiérrez, Humberto/ Lucero Espinosa, Manuel. Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México 1997, Págs. 312 a 325.

¹⁷ Nava Negrete, Alfonso, Derecho Administrativo Mexicano, Fondo de Cultura Económica, México, 1995, Págs. 76 y 77.

ha definido primordialmente desde tres aspectos, que a continuación presentamos:

- a) FUNCION LEGISLATIVA.
- b) FUNCION EJECUTIVA O ADMINISTRATIVA
- c) FUNCION JURISDICCIONAL

El concepto de función se refiere a la forma de la actividad mediante la cual se manifieste el Estado¹⁸. Las funciones constituyen la forma de ejercicio de las atribuciones y no se diversifican entre sí, por el hecho de que cada una de ellas tenga contenido diferente, pues todas pueden servir para realizar una misma atribución.

La intervención de la función administrativa va creciendo a medida que la legislación civil se va transformando de supletoria en imperativa. Por lo que hace a la función jurisdiccional, constituye también otro de los medios de que el Estado se vale para ejercitar sus atribuciones de reglamentación de la actividad privada.

En efecto, en las relaciones entre particulares surgen numerosos conflictos a cuya resolución el Estado debe proveer para hacer respetar la reglamentación que ha hecho de esas relaciones. El medio para conseguir ese resultado es la función jurisdiccional, de donde surge la diferencia de la función administrativa, en razón de que la función administrativa no supone una situación preexistente de conflicto, ni interviene con el fin de resolver una controversia para dar estabilidad al orden jurídico, es decir, la función administrativa es una actividad ininterrumpida que puede prevenir conflictos, pero cuando el conflicto ha surgido, se entra la dominio de la función jurisdiccional.

¹⁸ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México, 2000, Págs. 26 a 41

En esta tesitura, no podemos dejar de considerar que en ocasiones, un Poder de la Unión desempeña funciones que materialmente parecieran propias de uno distinto; a manera de ejemplo podemos mencionar la función jurisdiccional, que en esencia es propia del Poder Judicial, y que sin embargo tenemos el caso del juicio político substanciado y resuelto por el Congreso de la Unión, o bien los Tribunales Administrativos localizados dentro del marco del Ejecutivo Federal, pero autónomo, como ejemplos del desempeño de la función jurisdiccional por órgano diverso del Poder Judicial de la Federación.

Generalmente el Poder Ejecutivo desarrolla funciones eminentemente administrativas, el Legislativo funciones legislativas (creación de leyes), y el Poder Judicial funciones jurisdiccionales.

Sin embargo, podemos encontrar al Ejecutivo desempeñando funciones legislativas, al ejercer la facultad reglamentaria consagrada en el artículo 89, fracción I de nuestra Carta Suprema, e incluso funciones jurisdiccionales, de manera autónoma, como lo es el caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Con el objeto de distinguir a que órgano atribuir las diversas funciones estatales, existen dos criterios, el formal y el material:

Desde el enfoque formal, todas las funciones del poder ejecutivo habrán de ser consideradas como administrativas, las del legislativo legislativas, y las del Judicial jurisdiccionales. Por su parte, el enfoque material hace alusión a la esencia misma del acto para determinar su naturaleza, ello, con independencia del órgano del cual emana, es decir, al acto intrínsecamente emitido.

Respecto de la función formal y materialmente administrativa del Estado, ésta se lleva a cabo en observancia de una serie de procedimientos establecidos en los dispositivos legales especiales en la materia, los cuales, además de contemplar derechos para los gobernados, hacen las veces de limitantes de la actividad del Estado, como en la especie podemos considerar a los

principios de legalidad y seguridad jurídica, mismos que por su importancia y trascendencia se encuentran consagrados en la Constitución Federal.

Así se tiene que "Se puede identificar la actuación de la administración expresada a través de hechos materiales, cuando su manifestación de voluntad no produce consecuencias de derecho, por no tener trascendencia en el mundo jurídico; y a través de actos jurídicos, que por ser la manifestación de la voluntad de la administración, se denominan actos administrativos."¹⁹

2.2 El Acto Administrativo.

El maestro Eduardo García de Entería, define al acto administrativo como "la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria"²⁰.

Por su parte el maestro Miguel Acosta, sostiene que el acto administrativo es "la declaración de 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"²¹.

El acto administrativo, que constituye una especie dentro del género de los actos jurídicos, es para Villaro Toranzo "en un sentido muy general llamamos actos jurídicos a todos los modos de realización de los supuestos jurídicos y por hechos jurídicos se entiende a los sucesos temporales y especialmente localizados, que provocan, al ocurrir, un cambio en la realidad

¹⁹ Delgado Gutiérrez, Luis H., Elementos de Derecho Administrativo, 1re. Curso, Ed. LIMUSA, S.A. de C.V., México, 1989

²⁰ García de Entería, Eduardo, Ramón Fernández Tomás Curso de Derecho Administrativo, Décima Edición, Civitas Ediciones, 2000.

²¹ Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. 14ª. Edición, Editorial Porrúa, México, 1999.

jurídica existente”²², por otra parte, para Castrejón García el “acto jurídico, es la manifestación de voluntad que produce consecuencias de derecho, se define como la voluntad encaminada a provocar o producir efectos de derecho, esto es, que la exteriorización de una conducta humana trastoque el ámbito jurídico.”²³

Serra Rojas, considera al acto administrativo como “un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreto y ejecutivo, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto -la Administración Pública-, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”²⁴

En ese orden de ideas se puede afirmar válidamente que la manifestación de voluntad de la autoridad administrativa mediante la emisión de un acto, implica la aplicación de todo un procedimiento administrativo contemplado en ley.

Bajo esta premisa, para el jurista Alfonso Nava Negrete, es de entenderse por acto administrativo “la expresión o manifestación de la voluntad de la Administración Pública, creadora de situaciones jurídicas individuales, para satisfacer necesidades colectivas”²⁵.

Para Lucero Espinosa “... el acto administrativo es una declaración unilateral de voluntad, conocimiento o juicio, de un órgano administrativo, realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos concretos en forma directa.”²⁶

²² Villoro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, 10ª Edición, México, 1993.

²³ Castrejón García, Gabino E., Derecho Administrativo I, Ed. Cárdenas Editor, México, 2000, p. 345

²⁴ Serra Rojas, Andrés, “Derecho Administrativo”, tomo I, 15ª edición, Ed. Porrúa, S.A., México, 1992, p. 230

²⁵ Nava Negrete, Alfonso. *Op cit.*, p. Pág. 78

²⁶ *Op cit.* p.256.

El maestro Gabino Fraga, distingue el acto jurídico del hecho jurídico y del acto material, al señalar que el hecho jurídico, está constituido, bien por un acontecimiento natural al que la ley vincula ciertos efectos de derecho, como el nacimiento, la muerte, etc., o bien por un hecho en el que la voluntad humana interviene y en el que el orden jurídico de que ese efecto de derecho no constituye el objeto de la voluntad. Así, por ejemplo, en el delito, hay un hecho voluntario, pero la voluntad no persigue la creación de una situación jurídica, a pesar de lo cual ésta se origina al convertir a su autor en delincuente sujeto a ley penal. Los hechos jurídicos constituyen solamente la condición para que se apliquen normas jurídicas generales preexistentes.

El acto material, por su parte, está constituido por hechos naturales o voluntarios que no trascienden al orden jurídico. En ellos no sólo falta como en los hechos jurídicos, la intención de engendrar, modificar o extinguir una situación de derecho, sino que tampoco existe una norma jurídica general cuya aplicación se condicione por ellos.²⁷

Es ese orden de ideas, se define al acto administrativo como la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración, pública en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria, entendiendo por declaración no solamente al que se manifiesta a través de comportamientos o conductas, sino tácitamente, en el caso del reconocimiento de los derechos o beneficios a favor de los particulares.

2.2.1. Elementos y Requisitos del acto administrativo. (artículo 38 del Código Fiscal de la Federación).

Para el destacado jurisconsulto Andrés Serra Rojas, acto administrativo, es aquel que reúne las siguientes características fundamentales “..

²⁷ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México, 2000, Págs. 30 y 31.

corresponde al derecho público, es una decisión ejecutoria, pronunciada por autoridad de naturaleza administrativa, de carácter unilateral, que tiene por objeto crear, reconocer, modificar o extinguir una situación jurídica subjetiva, y cuyo fin es la satisfacción de intereses generales...²⁸

Los elementos esenciales que conforman el acto administrativo son los siguientes:

- Los sujetos
- El objeto
- La voluntad
- La fundamentación y motivación
- La finalidad
- La forma

Si bien es cierto que los actos administrativos por excelencia constituyen una manifestación unilateral de la voluntad del Estado sobre una situación determinada, no lo es menos el hecho de que dichos actos necesariamente se encuentra dirigidos ya sea a una persona en particular o a un grupo de individuos.

De tal forma, se constituye el **órgano de autoridad administrativa** del cual emana el acto de mérito, como el **sujeto activo del acto administrativo**, el cual debe señalar además el funcionario público titular del mismo o representante legal, a efecto de salvaguardar la garantía de legalidad, en la inteligencia de que la actuación de la autoridad administrativa, debe encontrarse comprendida dentro de las facultades otorgadas por el legislador como materia de su competencia, en ese sentido, tenemos que el artículo 3º, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo dispone lo siguiente:

“Artículo 3º.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:
I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público,

²⁸ Serra Rojas, Andrés, *Op cit.* P. 245.

y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo”.

Lo cual se encuentra de forma similar con los requisitos establecidos por las fracciones II y IV, del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación mismo que determina los requisitos mínimos que deben contemplar los actos administrativos que deban ser notificados, a efecto de salvaguardar la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 Constitucional.

Por otra parte **el gobernado o gobernados** a los cuales se encuentra dirigido dicho acto, y que trasciende en su esfera jurídica hacen las veces de **sujeto pasivo**.

Por cuanto hace al **objeto del acto administrativo**, y retomando lo expuesto por el jurista Serra Rojas, lo considera como el “.. contenido del acto administrativo forma la sustancia que lo determina, es decir, aquello que el acto decide, certifica, opina, dispone o permite.”²⁹

El término **motivación**, hace alusión al motivo del acto administrativo, y que constituyen los antecedentes que incitan a la autoridad a actuar en determinado sentido.

Es de entenderse por **fundamentación**, la cita del precepto o preceptos legales aplicables al caso particular, que justifiquen y sustenten la actuación de la autoridad en determinado sentido, además de que se relaciona estrechamente con la motivación, consistente en la exposición de las cuestiones particulares y razones que incitan a la autoridad a desempeñar la actuación de mérito debiendo existir medular afinidad entre ambos términos.

En este orden de ideas, resulta congruente citar lo sustentado por Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia

²⁹ Serra Rojas, Andrés. “Derecho Administrativo”, Ed. Porrúa, México, 1999, p. 258

73, Séptima Epoca, visible en el Apéndice de 1995, tomo III, parte Suprema Corte de Justicia de la Nación, página 52, que es del tenor siguiente:

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

Ciertamente, tal y como lo contempla el numeral 16 Constitucional, nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, con lo cual se hace patente la exigencia a las autoridades de que apeguen su actuación a la ley, expresando en que ordenamiento legal apoya su proceder, y que facultan a las autoridades para emitir el acto administrativo de mérito.

La manifestación de la voluntad en la actuación del órgano del Estado, en la emisión de un acto administrativo, es externada a través del funcionario competente, voluntad que es perfeccionada mediante la firma del mismo, lo cual da certeza jurídica de que efectivamente dicho acto fue emitido con el consentimiento del funcionario respectivo.

Además de lo expuesto, la **firma del funcionario emisor** de un acto administrativo, constituye un requisito esencial del acto en comento, para que éste cumpla con la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional, en relación a los artículos 38, fracción IV del Código Tributario Federal, y 3º, fracción IV del la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, en la inteligencia de que la firma autógrafa del funcionario emisor de un acto administrativo, es de entenderse como la exteriorización y perfeccionamiento de la voluntad del mismo, para emitir

un acto que va dirigido al gobernado, y cuando falta ésta o es plasmada mediante un facsímil, resulta inconcuso que dicho acto pudo haber sido emitido aún sin el consentimiento del funcionario competente.

Lo aducido en ese sentido encuentra sustento en la tesis VI.2º.115 K, sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, la cual fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, tomo VII, marzo de 1998, página 790, que dispone lo siguiente:

"FIRMA FACSIMILAR. EL DOCUMENTO EN QUE SE CONTIENE CARECE DE VALIDEZ. De la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, del vocablo firma, consistente en: "El nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que en él se dice.", se concluye que el documento en que aparece una firma facsimilar carece de validez, habida cuenta de que ésta consiste en una imitación o reproducción de la firma autógrafa, por lo que en esa hipótesis no es posible atribuir la autoría de tal documento a la persona cuya firma en facsímil fue estampada, pues es evidente que el sello en que se contiene pudo inclusive asentarse sin su consentimiento."

En esa tesitura, de existir vicios en la voluntad del órgano emisor del acto administrativo, el mismo se encontraría afectado de nulidad no pudiendo surtir plenamente sus efectos jurídicos, a este respecto, las fracciones VIII y IX del citado artículo 3º, de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo contemplan:

"VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión."

En lo que respecta a la forma, se traduce como la manera en la que se exterioriza la voluntad del órgano emisor del acto administrativo, así el artículo 3º, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo versa a la letra:

“IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición.”

Por otra parte, el artículo 38, fracciones I, II y III del Código Fiscal de la Federación, establece como requisitos formales de los actos administrativos que deba ser notificados los siguientes:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

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 vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.”

De lo anterior, encontramos como requisito formal común en ambos ordenamiento legales, el hecho de que el acto administrativo debe **constar por escrito**, no obstante, dicho requisito no debe ser interpretado en el sentido de que debe constar en un documento manuscrito, es decir, de puño y letra del funcionario emisor, por el contrario, entendiendo dicho requisito en lato sensu la autoridad administrativa perfectamente puede emitir sus actos administrativos en un documento manuscrito, empleando letra de molde, o bien por diversos medios, como podemos considerar el uso de máquinas de escribir, o bien impresiones derivadas de ordenadores informáticos (computadoras), que es el caso más común conjuntamente con diversos machotes o formatos.

No obstante lo anterior, debe quedar claro el hecho de que debe ser emitido por la autoridad legalmente facultada para ello, so pena de incurrir en ilegalidad del acto, cuando partes esenciales del mismo son llenadas por personal que no cuenta con facultades para obrar en ese sentido.

Resulta aplicable por analogía la jurisprudencia visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XII, julio de

2000, página 700, que es del tenor siguiente:

“ORDEN DE VISITA, CASO EN QUE SE PRESUME QUE EL PERSONAL ACTUANTE DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO ELIGIO AL GOBERNADO QUE DEBA SER SUJETO DE LA.- El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación prevé: "Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos: 1. Constar por escrito. II. Señalar la autoridad que lo emite. III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate. 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 o nombres de las personas a las que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalarán, además, la causa legal de la responsabilidad."; por su parte el diverso numeral 43 de la legislación en cita estatuye: "En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar: 1. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado. II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado. Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.". Luego, si de la orden escrita se advierte que el formato está confeccionado con dos moldes de letra diferente, aun cuando la ley no exige para su elaboración un tipo determinado de impresión (cómputo, máquina de escribir, manuscrito), es inconcuso que, si como en el caso, la circunstancia de que estén asentadas en el espacio relativo a los datos de identificación del contribuyente, letras manuscritas con bolígrafo que contrastan con las letras de impresión en computadora o máquina de escribir del resto del formato, conlleva a considerar que tal acto administrativo se emitió por el Administrador Local de Auditoría Fiscal en forma genérica y no dirigida en lo particular al contribuyente; y, en esas condiciones, se presume fundadamente que fue el personal actuante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien requisito la orden escrita y, por ende, decidió la verificación de la visita, lo que constituye una facultad exclusiva de la autoridad ordenadora y no de la ejecutora, lo que desde luego riñe con los invocados dispositivos del Código Fiscal de la Federación.”

Por lo que respecta a la cita del funcionario emisor y la firma del mismo, dichos aspectos ya han sido analizados, por lo cual solo nos referiremos en el sentido de que los requisitos antes precisados tienen como sustento la garantía de legalidad y seguridad jurídica, mismas que por su trascendencia jurídica han sido consagradas a rango Constitucional, salvaguardándose en la especie con la cita del funcionario emisor, a efecto de que el gobernado pueda constatar si el mismo es competente para actuar de tal forma, y la firma como el perfeccionamiento de la voluntad de dicha voluntad.

Por regla general, encontramos que la manifestación de la actuación de la autoridad se produce de forma expresa, no obstante, diversas legislaciones contemplan la figura jurídica de manifestación de la voluntad de la autoridad administrativa en forma tácita, configurada por hechos o actitudes, mismo que en términos de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo; se traduce como una ficción de la ley, donde se entiende que si en el plazo de tres meses la autoridad administrativa no resuelve lo que en derecho proceda, puede llegar a considerarse fictamente como resuelta negativamente, como el caso de una negativa ficta, o bien una positiva ficta, dependiendo el ordenamiento legal de que se trate.

El fin del acto administrativo, medularmente constituye el propósito de su emisión, que tratándose de la función Estatal, debe constituir el bienestar colectivo, lo cual obtiene con la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas.

2.3 Concepto Doctrinal de Procedimiento Administrativo

Ahora bien, abordando la concerniente a la función administrativa, la cual puede llevarse a cabo o iniciarse mediante la emisión de un acto administrativo, que implica acatar un procedimiento previsto en ley para su creación, es importante esclarecer la diferencia entre procedimiento administrativo

y proceso administrativo, ante lo cual el jurista Nava Negrete considera que el procedimiento administrativo "es el cauce legal que sigue la administración para la realización de su actividad o función administrativa"³⁰, y entendiendo por proceso administrativo el mismo autor que "es la vía legalmente prevista para canalizar las acciones de quienes demandan justicia ante los Tribunales a fin de resolver una controversia administrativa, es decir, un conflicto originado por un acto o una resolución administrativa que se reputa ilegal."³¹

Así también manifiesta que "Procedimiento administrativo es todo el conjunto de actos señalados en la ley, para la producción del acto administrativo (procedimiento previo), así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internos o externos."³²

Para Acosta Romero, el proceso "...es el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho, o resolver una controversia preestablecida, mediante una sentencia."³³

En este orden de ideas, tratándose de un procedimiento administrativo, éste, no necesariamente implica una pugna de intereses entre el gobernado y el gobernante, ya que se trata de la exteriorización de la voluntad del estado sobre una cuestión particular, haciéndose del conocimiento del gobernado al cual va dirigido a través de la emisión y notificación de un acto administrativo, que de ser considerado ilegal, puede ser materia de impugnación mediante los medios de defensa contemplados en Ley, entre los cuales se encuentra el proceso contencioso seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, quien se encargará de dirimir la controversia efectivamente planteada sobre la legalidad de dicho acto administrativo.

³⁰ Nava *ibid.*, P. 300

³¹ *idem*

³² Acosta Romero, Miguel, *Oo.cit.* p. 140.

³³ *Op citt.*, p. 775

De lo anterior considero, que el procedimiento administrativo tiene como propósito medular la obtención de un acto administrativo, en el cual se plasmará la voluntad del órgano estatal emisor, es decir “.. constituye la forma de expresión de la función administrativa. A través de él se prepara, forma, produce o ejecuta el acto que contiene la voluntad administrativa” ³⁴; siendo, que en el proceso administrativo, lo que se busca es la obtención de una sentencia que resuelva sobre la legalidad de un acto administrativo. ³⁵

Ahora bien, el procedimiento administrativo puede iniciarse de dos maneras, de oficio o a instancia del interesado, ello en términos de lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y en donde su inicio **de oficio** implica que es un acto de trámite de la autoridad, resaltando que la impugnación por parte del afectado de esta clase de actos deberá alegarse durante el procedimiento y evidentemente al impugnar la resolución definitiva que tuvo como inicio un acto de oficio de la autoridad, ejemplo clásico de esta clase de procedimientos son los actos de comprobación del cumplimiento de las normas administrativas y esencialmente las ordenes de verificación. Para un acto de iniciación de oficio se requiere que el mismo se encuentre debidamente fundado y motivado, que precise a quien se dirige y en su caso el lugar en donde se llevará a cabo la actividad de la autoridad administrativa.

El procedimiento que da inicio **a instancia del interesado** sucede cuando éste, promueva ante la autoridad para resolver alguna pretensión, debiendo cubrir ciertos requisitos como lo es uno subjetivo de que se dirija al órgano competente, no siendo tan estricto este requisito, pues en el artículo 42 del ordenamiento legal invocado en el párrafo que antecede, contempla que en el supuesto de que el escrito sea presentado ante un órgano incompetente, éste lo remitirá al que sí lo sea en un plazo de cinco días.

³⁴ *Op cit.*, p. 216

³⁵ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, “Especialización en Materia Procesal Fiscal”, tomo I, México 2001. Pág. 75

Por su parte el artículo 15 de la Ley citada, refiere las formas y formalidades, señalando que sea por escrito, que se indique el nombre, denominación o razón social del promovente o de su representante legal, domicilio convencional y autorizados para recibir notificaciones, la petición que se plantea, los hechos que originan la petición, el órgano administrativo al que se dirigen, lugar y fecha de la emisión o instancia, que se encuentre firmado o con huella digital impresa o incluso por medios de comunicación electrónica, así como los documentos que acrediten la personalidad del promovente.

El procedimiento administrativo se desarrolla a través de distintos actos de ordenación, como lo son los actos de impulso, teniéndose con ello un principio impositivo, es decir una vez iniciado no es necesario el impulso del particular, ya que el artículo 18 del multicitado ordenamiento legal, indica que el procedimiento continuará de oficio sin perjuicio del impulso que puedan darle los interesados.

Los actos de dirección del procedimiento que se llevan a cabo dentro de éste, pretenden regir la serie de actos que se efectúan dentro del procedimiento, siendo los más destacados los de comunicación, es decir las notificaciones; que se encuentran reguladas en los artículos 35 a 39 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Por lo que toca a la instrucción del procedimiento, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 49 señala que "son los actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse resolución"; actos que pueden consistir en la aportación de datos, lo que trae como consecuencia situaciones de prueba, es decir, con los documentos y datos aportados se probará su veracidad o la de los hechos que motivan al procedimiento, en esta situación la autoridad se encuentra facultada para solicitar los informes y opiniones necesarias con el propósito de mejor resolver..

Una vez superada la fase probatoria en donde se hubiesen desahogado las pruebas admitidas y desahogadas se pondrá a disposición de los interesados para que en su caso formulen observaciones o alegatos en un plazo no inferior a cinco días ni superior a los diez, con lo cual se pretende cubrir la garantía de audiencia.

Ahora bien, existen distintas causas de extinción del acto administrativo, pero también se considera que puede ser inexistente, nulo o bien puede caducar, de tal manera que sobre la inexistencia debe mencionarse que se origina por la ausencia de sus elementos esenciales y no produce efecto jurídico alguno. Para la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, la omisión o irregularidades de los elementos o requisitos exigidos por la ley, producirá la nulidad o la anulabilidad del acto administrativo, señalando que la consecuencia de que se declare jurídicamente nulo al acto, será su inválidez, no se presumirá legítimo, ni ejecutable, que será subsanable o que podrá expedirse un nuevo acto teniendo efectos retroactivos la declaratoria de nulidad.

En cuanto a la anulabilidad una vez declarada, y subsanado el acto será considerado válido y gozará de presunción de legitimidad y ejecutividad y será subsanable durante el pleno cumplimiento de los requisitos exigidos para su plena validez y eficacia; es decir, una vez saneado el acto anulable producirá efectos jurídicos de manera retroactiva y el acto se considerará como si siempre hubiere sido válido.

Por lo que respecta a la revocación, únicamente significa que la autoridad deja sin efectos jurídicos un acto administrativo por razones de conveniencia y oportunidad, o por ser tan evidente violación.

Finalmente, en este punto, es necesario señalar que una vez agotados los pasos del desarrollo en instrumentación del procedimiento

administrativo que culmina con el acto administrativo, éste puede ser recurrido ante la propia autoridad administrativa quien revisará su legalidad y que no tenga omisiones que lleven a su anulación.³⁶

2.4 Fases del Procedimiento Fiscal.

Para el autor Raúl Rodríguez Lobato³⁷, el procedimiento fiscal tiene dos fases: la oficiosa y la contenciosa. La primera de estas se caracteriza por estar regida por el principio de oficiosidad, que consiste en que corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todos sus pasos, sin que tenga que esperar a que el particular tome la iniciativa, salvo en el caso en que se plante a la autoridad una consulta sobre la aplicación de la ley a un caso concreto, en que por excepción el procedimiento se inicia a petición del particular, pero sin que se desvirtúe la oficiosidad del procedimiento, porque una vez planteada la consulta corresponde a la autoridad practicar todas las diligencias necesarias para llegar al acto decisorio en el cual aplica o marca cuál debe ser la aplicación de la ley al caso concreto.

a) Fase Oficiosa.

La parte oficiosa del procedimiento tributario procura fundamentalmente el interés público, por la necesidad de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos, quiero decir, que es responsabilidad de la administración el lograr el objetivo que se propone que no es sino ingresar recursos al erario para la satisfacción del presupuesto.

En esta fase del procedimiento administrativo, se asimilan todos los actos que realiza el contribuyente para dar cumplimiento voluntario y espontáneo

³⁶ Título Sexto "Del recurso de revisión", Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

³⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Editorial Harla, 1992. p. 96

a sus obligaciones fiscales, tanto las sustantivas como las formales, no porque la autoridad tome iniciativa alguna para impulsar el procedimiento, pues ocurre precisamente lo contrario, o sea, que es el particular el que obra por iniciativa propia, sino para distinguir estos actos procedimentales de los que integran la fase contenciosa y porque en última instancia la finalidad de estos actos es la de dotar al Estado de los recursos económicos necesarios para satisfacer el gasto público, que, como lo señalé con antelación es el interés que se persigue en la fase contenciosa del procedimiento; es entonces que también es una excepción como la señalada en el caso de una consulta.

Así entonces, puede definirse a la fase oficiosa del procedimiento tributario como la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación.

Por último se debe precisar que el procedimiento fiscal oficioso por su contenido o finalidad puede ser:

- De simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal sustantiva o formal o cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales;
- De ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con sus obligaciones;

- De sanción, cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales.

b) Fase Contenciosa.

Por lo que toca a la fase contenciosa del procedimiento, ésta se caracteriza por estar regida por el principio dispositivo que consiste, básicamente, en que corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la ley.

Es así que la fase contenciosa del procedimiento fiscal se define como la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia; como es el caso del recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo y su finalidad es el control de la legalidad o en su caso de Constitucionalidad de los actos del Estado en la materia fiscal.

2.5 Autoridades Administrativas y Jurisdiccionales.

La tramitación del procedimiento fiscal se lleva a cabo ante autoridades administrativas o jurisdiccionales, según se trate de la fase oficiosa o contenciosa del procedimiento.

a) Autoridades Administrativas.

Son autoridades administrativas aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las

leyes impositivas, como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos correspondientes de las Entidades Federativas y Municipios.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactoras:

- Administradoras. son las que tienen a su cargo la administración de los tributos y, por lo tanto, para la ejecución de las leyes impositivas son las que efectúan las interpretaciones legales, las determinaciones de tributos o la resolución de consultas.
- Exactoras. son las que únicamente recaudan los tributos y ejecutan en la esfera jurídica administrativa las órdenes o resoluciones de las autoridades administradoras.

c) Autoridades Jurisdiccionales.

Las autoridades jurisdiccionales, por otra parte, son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción, es decir, tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernado y el fisco, o la administración pública, cuando existe una oposición legítima de intereses con motivo de la aplicación de la ley tributaria. Estas autoridades se clasifican en administrativas y judiciales, según se trate de tribunales administrativos del Poder Judicial, es decir, la clasificación atiende exclusivamente al aspecto orgánico de la autoridad, ya que desde el punto de vista material ambas ejercen una función jurisdiccional.

Así las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del órgano del Estado que tiene a su cargo la ejecución en la esfera administrativa de las leyes tributarias, o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía. La primera conoce y resuelve los recursos administrativos en tanto

que la segunda conoce de los juicios administrativos, como lo es el caso del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

2.6 Procedimiento de Fiscalización.

La actividad fiscalizadora de las autoridades se puede realizar tanto en el domicilio de los contribuyentes como a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en tránsito, según lo establece el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, sin embargo, por la importancia y trascendencia de las visitas domiciliarias, nos referimos principalmente a esta actividad.

La autoridad administrativa, quien es la encargada de ejecutar las leyes, está facultada por la propia Constitución para practicar visitas domiciliarias a fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Los actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa a través de las visitas domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado, como lo establece el artículo 16 Constitucional ³⁸ y, en especial, deberá

³⁸ (REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 3 DE SEPTIEMBRE DE 1993)

Art. 16.- Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

(REFORMADO, D.O.F. 8 DE MARZO DE 1999)

No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que preceda denuncia o querrela de un hecho que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten el cuerpo del delito y que hagan probable la responsabilidad del indiciado.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE SEPTIEMBRE DE 1993)

La autoridad que ejecute una orden judicial de aprehensión, deberá poner al inculpado a disposición del juez, sin dilación alguna y bajo su más estricta responsabilidad. La contravención a lo anterior será sancionada por la ley penal.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE SEPTIEMBRE DE 1993)

En los casos de delito flagrante, cualquier persona puede detener al indiciado poniéndolo sin demora a disposición de la autoridad inmediata y ésta, con la misma prontitud, a la del Ministerio Público.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE SEPTIEMBRE DE 1993)

Sólo en casos urgentes, cuando se trate de delito grave así calificado por la ley y ante el riesgo fundado de que el indiciado pueda sustraerse a la acción de la justicia, siempre y cuando no se pueda ocurrir ante la autoridad judicial por razón de la hora, lugar o circunstancia, el Ministerio Público podrá, bajo su responsabilidad, ordenar su detención, fundando y expresando los indicios que motiven su proceder.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE SEPTIEMBRE DE 1993)

En casos de urgencia o flagrancia, el juez que reciba la consignación del detenido deberá inmediatamente ratificar la detención o decretar la libertad con las reservas de ley.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE SEPTIEMBRE DE 1993)

Ningún indiciado podrá ser retenido por el Ministerio Público por más de cuarenta y ocho horas, plazo en que deberá ordenarse su libertad o ponerse a disposición de la autoridad judicial; este plazo podrá duplicarse en aquellos casos que la ley prevea como delincuencia organizada. Todo abuso a lo anteriormente dispuesto será sancionado por la ley penal.

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE JULIO DE 1996)

Las comunicaciones privadas son inviolables. La Ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas. Exclusivamente la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente, por escrito, deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud, expresando además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE JULIO DE 1996)

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio.

reunir las formalidades de las órdenes de cateo, es decir, que la orden escrita señale: a) el lugar donde debe realizarse; b) Las personas que deben atender la visita, y c) El objeto de la misma, así como los libros y los documentos que se van a inspeccionar para conocer si se ha cumplido con las disposiciones fiscales.³⁹

Es así que las visitas domiciliarias son el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción a las mismas, y cuya base legal se encuentra en la fracción III del citado ordenamiento legal, donde se establece la facultad de las autoridades fiscales para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y el cumplimiento de obligaciones en materia de control de cambios.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones (sic) fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas (sic) para los cateos.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

La correspondencia que bajo cubierta circule por las estafetas estará libre de todo registro, y su violación será penada por la ley.

(ADICIONADO, D.O.F. 3 DE FEBRERO DE 1983)

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército podrá alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

³⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Editorial Limusa, Octava Reimpresión de la tercera edición, México, 1989, Págs. 153 y 154

Por lo que se refiere al procedimiento, la visita se debe realizar precisamente en el domicilio señalado en la orden, con la persona que se visita o su representante legal, excepto si previo citatorio entregado el día anterior el visitado no se presenta. Los visitadores deberán identificarse al inicio de la visita y requerir al visitado para que designe dos testigos, que en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitadores.

Una vez iniciada la visita se procede a revisar y seleccionar la documentación o a poner marcas en los documentos para asegurar dicha información. De toda visita deberá levantarse un acta en la que se asienten todos los hechos y circunstancias particulares acaecidos durante su realización. Estas actas pueden ser totales o parciales. También se pueden efectuar compulsas con terceros relacionados con el visitado a fin de conocer con mayor certeza su situación fiscal, y en todo caso deberán levantarse actas para hacer constar los hechos que conozcan los visitadores.

Al concluir la visita se levantará el acta final, para lo cual se citará al visitado a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitadores y de los testigos. Si el visitado no se presenta previo citatorio, o se niega a firmarla, se asentará en el acta esta situación, lo cual no afecta su validez.

Las visitas pueden concluir anticipadamente cuando el visitado haya solicitado antes de su inicio, autorización para presentar sus estados financieros dictaminados; cuando durante la visita el contribuyente corrija las anomalías fiscales que existan, o cuando, por no encontrar elementos suficientes para conocer su situación fiscal, se vaya a determinar presuntivamente dicha situación.

Los particulares pueden inconformarse ante la autoridad contra los hechos asentados en las actas, mediante escrito que deberán presentar dentro de los 45 días posteriores al cierre del acta final o de la complementaria,

acompañando las pruebas documentales necesarias para desvirtuar los hechos objetados. Es conveniente aclarar que esta inconformidad establecida en el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, no constituye un recurso mediante el cual se puedan combatir resultados de la vista domiciliaria, sino solamente es un medio para aclarar o desvirtuar hechos consignados en actas, por lo que las autoridades no tienen la obligación de emitir una resolución particular respecto de la inconformidad presentada, la cual sólo se tomará en cuenta en el momento en que se califiquen los resultados de la visita. Sin embargo, es importante presentar la inconformidad y las pruebas para desvirtuar los hechos y acreditar que no correspondan a la realidad, toda vez que aquellos que no hayan sido materia de informalidad o no hubieren sido desvirtuados durante la revisión, se tendrán por consentidos.

Independientemente de las visitas domiciliarias, las facultades fiscalizadoras de la administración se pueden efectuar, como lo mencionamos al principio de este apartado, en tránsito de bienes y en las oficinas de la autoridad administradora.

Tratándose de revisiones en las oficinas fiscales, pueden realizarse respecto de declaraciones e informes que presentan los contribuyentes en cumplimiento a disposiciones legales o a requerimiento de las autoridades; tales revisiones son conocidas con el nombre de "Revisiones de Escritorio", o se revisan los "Dictámenes de Estados Financieros", emitidos por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda, en cuyo caso se denominan pruebas selectivas.

La autorización para realizar los dictámenes financieros se otorga a un profesional y está sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal. Estos requisitos que debe tener el profesional, de acuerdo al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

- a) Que sea Contador Público Titulado.
- b) De nacionalidad mexicana.
- c) Miembro de un Colegio de Contadores.

En este apartado, finalmente cabe señalar que las omisiones que detecten las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras deberán notificarse mediante oficio al contribuyente, para que dentro del plazo legal manifieste lo que a su derecho convenga en la inconformidad a que se ha hecho referencia, con lo cual se cumple la garantía de audiencia que establece nuestra Constitución.

2.7 Procedimientos de Determinación.

Tal y como quedó asentado en el tema correspondiente a la relación jurídico tributaria, las autoridades pueden llevar a cabo la determinación de las contribuciones que el causante no haya cubierto en su oportunidad. Esta determinación la efectúa la autoridad fiscal sobre base cierta o sobre base presunta, en los términos de los artículos 55 a 64 del Código Fiscal de la Federación.

En el presente caso partimos del supuesto de que la administración fiscal en ejercicio de sus facultades de fiscalización, descubrió que el particular no cumplió con sus obligaciones de determinación y pago de las contribuciones que le corresponden, por lo que procede, el que la autoridad determine la base de las contribuciones, que adeuda y aplique las tasas correspondientes a fin de cuantificar las obligaciones fiscales, es decir, la determinación estará a cargo de la autoridad.

A efecto de realizar esta determinación, la autoridad necesita precisar la base de las contribuciones a través de la información que, de acuerdo

con sus facultades de fiscalización, pueda obtener respecto de las utilidades del contribuyente o del valor de los actos o actividades por las que se deban pagar dichas contribuciones.

Cuando como resultado del ejercicio de sus facultades de fiscalización, la autoridad pueda conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente a partir de la información contable y administrativa que haya obtenido, o de la que obre en poder de la autoridad fiscal, la determinación será sobre base cierta, aunque en la mayoría de los casos de incumplimiento se encuentran irregularidades que hacen necesario determinar las contribuciones sobre base presunta o estimada. Al respecto el artículo 55 del Código Fiscal prevé que ésta procede cuando:

“Artículo 55. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos, entradas y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

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

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

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios

distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

V. No se tengan en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.”

A efecto de estimar los ingresos omitidos las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, sus entradas, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente, tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, así como a partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente, o bien, con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

2.8 Notificaciones.

La notificación tiene estrecha relación con la eficacia del acto procesal, teniendo en consideración que el simple acto procesal de emitir un acuerdo o resolución en un expediente no es suficiente para que ese acuerdo o

resolución surta efectos jurídicos, sino que se requiere para ello, que se haga del conocimiento de las partes; de tal suerte que si una notificación no se practica o se hace deficientemente, el acto que debió notificarse no produce efectos jurídicos y por tanto, en ocasiones es necesario regularizar el procedimiento en que se incurrió en una ilegal o deficiente notificación.⁴⁰

De ahí, la importancia que reviste el acto procesal de notificar y el cuidado que debe tenerse para que las notificaciones se hagan correctamente, las cuales se requieren desde el procedimiento administrativo que normalmente sirve de antecedente al juicio de nulidad que se tramita en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero su regulación es distinta.

La notificación en el procedimiento administrativo de ejecución en materia fiscal, se encuentra regulada en el Título V, Capítulo II, artículos del 134 a 140 del Código Fiscal de la Federación, y con motivo de la vigencia de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, los procedimientos administrativos no fiscales están regulados en el Título III, Capítulo VI, artículos 35 a 39 de dicha ley.

2.8.1 Notificaciones en el Procedimiento Contencioso Administrativo.

El procedimiento Contencioso Administrativo está regulado por el Título VI del Código Fiscal de la Federación y el artículo 197 de dicho Título establece que los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de ese Título, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. También establece que a falta de disposición expresa, se aplicará supletoriamente el

⁴⁰ Guía de Estudio, Módulo VI, Segunda Parte, "Especialización en Materia Procesal Fiscal, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Págs. 55 a 82.

Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de éste último no contravenga el procedimiento contencioso establecido en el propio Código Fiscal Federal.

De lo anterior, se llega a la conclusión que las notificaciones que corresponde efectuar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, únicamente deben acatar lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación en los artículos 251 a 258 que corresponden a ese Título y supletoriamente deben acatar lo dispuesto por el Código Federal de Procedimientos Civiles en su Título VII, Capítulo II, artículos 304, 307, 310, 311, 312, 314, 316, 317 y 320, por ser las disposiciones relativas a las notificaciones que no se oponen al Procedimiento Contencioso Administrativo previsto en el Código Fiscal invocado.

2.8.2 Tipos de Notificaciones.

El Código Fiscal de la Federación contempla la siguiente clasificación de notificaciones:

- a) Las que se hacen directamente en la Sala.
- b) Las notificaciones personales o por correo certificado.
- c) Por lista.
- d) Por fax.
- e) Por correo electrónico.
- f) Por oficio o telegrama para el caso de notificar a las autoridades.
- g) Otros, como puede ser mensajería.

a) Notificaciones en la Sala.

Este tipo de notificaciones se hacen en los términos del artículo 253 del Código Fiscal de la Federación, en el domicilio de la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de que se trate, siempre que el interesado acuda a dicho domicilio dentro de las 24 horas siguientes en que se haya dictado el acuerdo o resolución. Previamente a la notificación el interesado debe identificarse ante el Secretario o Actuario que practique la diligencia para acreditar que es el actor, su representante legal o la persona autorizada en los términos del artículo 200 del Código citado con antelación, debiendo tomarse razón en autos, de la notificación.

Ello implica que el Actuario verifique que quien comparece es el interesado, el representante legal o bien que el Magistrado Instructor le haya reconocido su calidad de autorizado al haber satisfecho los requisitos del numeral invocado en el párrafo que antecede, es decir, que sea Licenciado en Derecho. No obstante que es la notificación que se puede practicar con mayor agilidad, este tipo de notificaciones se dan en un porcentaje muy bajo, pues la generalidad de los litigantes prefieren esperar en su domicilio la notificación por comodidad o para no comprometer términos y sólo cuando tienen interés en agilizar un asunto comparecen a la Sala para notificarse.

b) Notificaciones Personales o por Correo Certificado.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 253 del Código Fiscal de la Federación, se debe efectuar la notificación en forma personal o por correo certificado en los siguientes casos:

1. La que corra traslado con la demanda, con la contestación o con la ampliación de las anteriores.
2. La citación de testigos y/o terceros con un derecho incompatible al del actor.

3. Los requerimientos a quien deba cumplirlos.
4. El acuerdo que de a conocer que el juicio será resuelto por la Sala Superior, ya sea en los casos del ejercicio de la facultad de atracción prevista en el artículo 239-A del Código Fiscal de la Federación o en los asuntos de Comercio Exterior, que deben ser resueltos por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme a lo dispuesto por el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior, en relación con el artículo 11, fracción XI y 20, de Justicia Fiscal y Administrativa.
5. Los sobreseimientos.
6. Las sentencias definitivas, y
7. Cuando así lo ordene el Magistrado Instructor.

Sin embargo, a efecto de agilizar este tipo de notificaciones, el Magistrado Instructor puede ordenar la notificación personal respecto de acuerdos o resoluciones que tengan consecuencias jurídicas para el particular, por ejemplo: desechamiento de demanda o de pruebas, requerimientos, término para producir ampliación de demanda, citaciones a testigos, requerimiento de presentación de peritos, término para presentar dictámenes, sobreseimientos y sentencias ya sea interlocutorias o definitivas en contra de los intereses de los particulares y considerando que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 253 establece que las notificaciones deben hacerse personalmente o por correo certificado, se ha aceptado que se utilice este medio para notificar los acuerdos de admisión sin requerimientos, las sentencias favorables ya sea interlocutorias o definitivas, así como las que deban efectuarse en zonas peligrosas o lejanas, ya que en ocasiones se pone en peligro la integridad de los Actuarios, en los casos en que deben notificar en zonas conocidas como de alta delincuencia o bien porque el domicilio esté en su suburbio que aunque sea un área metropolitana, es de difícil acceso y lejano, pues en estos casos se requiere de medio día para la práctica de una sola diligencia, y de efectuarse esta notificación en forma personal, se retrasarían otras diligencias.

- Notificaciones Personales.

La notificación personal es aquella que debe hacerse, generalmente, por medio del notificador, quien tiene frente a sí a la persona interesada y le comunica de viva voz la notificación que debe dársele. Es evidente que las resoluciones notificadas personalmente, para que surtan sus efectos con relación a la persona notificada, suelen ser las de mayor importancia y relevancia en el proceso.

En virtud de que el Código Fiscal de la Federación no regula la manera específica las formalidades de las notificaciones personales en los términos del propio Código, se aplican supletoriamente las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles, y por ello, se deben cumplir las siguientes formalidades:

1. El Actuario encargado de la notificación debe cerciorarse de cuál es el último domicilio señalado en autos para recibir las notificaciones.
2. Debe practicar la diligencia en ese domicilio preguntando por el interesado o su representante legal. En caso de que hubiesen cambiado de domicilio, sin haberlo comunicado al Tribunal, el Actuario puede practicar la diligencia de notificación en ese domicilio conforme al artículo 307 del Código Federal de Procedimientos Civiles y sólo en caso de que no se pueda cerciorar de que sigue siendo el domicilio del interesado, se abstendrá de practicar la notificación, levantando una razón en ese sentido para dar cuenta al Magistrado de esa situación, a efecto de que éste decida en qué forma debe realizarse la notificación.
3. En caso de que encuentre a los interesados, debe pedirles que se identifiquen para cerciorarse de que en efecto la diligencia la entiende con el interesado o su representante legal.
4. Debe proceder a notificar levantando al efecto una acta circunstanciada en que asiente el día y la hora de la diligencia, el nombre de la persona con quien

se entiende, los datos del documento con el que la persona se identificó ante él, los datos del acuerdo o resolución materia de la notificación, entregándole copia del acuerdo o la resolución que se notifica y precisando esa circunstancia en el acta, en la cual debe asentarse también el nombre del Actuario que practica la notificación, así como su firma y la de la persona que recibe la notificación.

Ahora bien, si el interesado o su representante legal no están en el momento en que comparece el Actuario, éste debe dejar citatorio señalando la fecha y hora del mismo, así como el nombre de la persona a quien se cita y la hora de la cita, el motivo del citatorio y el nombre de la persona con quien se deja el citatorio. También puede precisarse cualquier pormenor que estime necesario para no afectar la legalidad de la notificación que debe efectuar con base en ese citatorio.

En la fecha y hora señalados en el citatorio, el Actuario debe comparecer en el domicilio correspondiente, preguntando por la persona citada y si no está, puede proceder a notificar con quien se encuentre en ese domicilio, levantando un acta circunstanciada de la diligencia, en la que deberá precisar que habiendo preguntado por la persona citada, ésta no estuvo presente o en su caso, que no atendió el citatorio y que por esa razón efectuó la notificación con persona distinta, consignando también el nombre de esa persona con quien se entendió la diligencia. Si al comparecer el Actuario en el día y hora de la cita no encuentra a nadie en el domicilio en donde debe efectuarse la diligencia de notificación, o bien se percate de que no le quieren abrir, puede proceder a efectuar la notificación por instructivo, levantando acta circunstanciada de esa situación fijándolo en la puerta del inmueble junto con el acuerdo o resolución a notificar. En este caso, debe asentar en el acta que deja copia de ese acuerdo o resolución.

De lo anotado se desprende válidamente que conforme a las disposiciones aplicables, los Actuarios deben llegar al domicilio señalado en la minuta de notificación para preguntar por los interesados, practicar la diligencia, y en su caso, dejar citatorio o bien efectuar la notificación por instructivo, lo que requiere en primer lugar que la minuta contenga los datos correctos y completos del domicilio para evitar la pérdida de tiempo.

- Notificación por Correo Certificado.

Este tipo de notificaciones se llevan a cabo a través del Servicio Postal Mexicano, y no obstante que se ha utilizado esta opción para hacer más ágil la notificación y no saturar a los Actuarios con notificaciones personales, las notificaciones que se efectúan por correo certificado tienen su propia problemática, pues el Área de Actuaría debe asegurarse de que los domicilios estén completos, incluyendo el Código Postal, ya que de otra manera no las reciben en el Correo, lo que implica su realización cuidadosa.

Las reformas realizadas al artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I, pretendieron reducir el problema de notificaciones en las Salas Foráneas, al prever que la parte actora debería señalar en su demanda domicilio para recibir notificaciones en la sede de la Sala Regional competente, esto es, en el lugar (municipio, delegación o estado) en donde la misma se encuentre, sin embargo, en el último párrafo de dicho precepto se señala de manera incongruente que si no se señala domicilio en la jurisdicción de la Sala Regional que corresponda, las notificaciones deberán hacerse por lista, de tal manera que si una Sala tienen jurisdicción en Querétaro y San Luis Potosí, basta que se señale domicilio en cualquier lugar de esos Estados para que se evite la notificación por lista.

c) Notificación por Lista.

Por medio de este medio se pueden notificar los acuerdos que no requieran de notificación personal en los términos del artículo 253 del Código Fiscal de la Federación y que los interesados no hayan comparecido a la Sala dentro de las 24 horas siguientes a la emisión de la resolución.

También debe notificarse por este medio, el acuerdo que dé término para alegatos en los términos del artículo 235 del citado ordenamiento legal. La lista de notificaciones deberá reunir los siguientes requisitos:

1. Los datos de la Sala.
2. La leyenda que indique que son los acuerdos o resoluciones notificados por lista.
3. Fecha de la lista.
4. El número de cada uno de los expedientes, el nombre del actor a quien está dirigida la notificación, los datos del acuerdo o resolución notificada y la síntesis de su contenido.
5. El nombre y firma del Actuario responsable inmediatamente después del último número de expediente y datos de su notificación.
6. Deberá agregarse a la lista una copia de todos y cada uno de los acuerdos y resoluciones que se notifican.
7. Deberá colocar la lista y las copias de los documentos antes precisados en un lugar visible de área de Actuaría de la Sala de que se trate.

La notificación por este medio resulta ser la más ágil puesto que es elaborada en el mismo día en que se fija en las Actuarias de las Salas y no requiere de mayor formalidad.

d) Notificación por Fax o Transmisión Facsimilar.

Según lo establece el último párrafo del artículo 253 del Código Fiscal de la Federación, existe la posibilidad de notificar los acuerdos o resoluciones a través de transmisión facsimilar, para lo cual se requiere que la parte que así lo desee, señale su número de fax y otorgue el acuse de recibo por la misma vía.

No obstante que este tipo de notificación está prevista en el Código Fiscal de la Federación y que a través de ella se podría agilizar y simplificar el trámite, existe el problema de que habiendo enviado el fax, el destinatario omite dar el acuse correspondiente, por lo que no se tendrá constancia en el expediente para acreditar legal la notificación.

e) Notificación por Correo Electrónico.

Esta notificación se introduce al Código Fiscal de la Federación con motivo de las reformas que sufrió este ordenamiento, vigentes a partir del 1° de enero de 2000. Señala el último párrafo del artículo 253 del citado ordenamiento legal, que para que se efectúe la notificación por este medio se requiere que las partes señalen su dirección de correo electrónico y se establece que la igual que para las notificaciones por fax, el actuario deberá dejar constancia en el expediente de la fecha y hora en que se realizaron, así como de la recepción de la notificación, sin embargo, la problemática de practicar las notificaciones por esta vía radica en que si la persona que proporcionó su dirección de correo electrónico no lo abre, obviamente no puede ser notificado, pero si lo abre y no quiere darse por notificado, no hay manera de constatar por parte del actuario que se efectuó la recepción de esa notificación, luego entonces no se podría tener como legalmente realizada.

Independientemente de ello, tal como está redactado el precepto en comento conlleva a la problemática de que sería complicado transmitir el contenido de una demanda o una contestación, según corresponda, o el contenido de las pruebas ofrecidas.

f) Notificación por Mensajería.

Conforme al artículo 256 del Código Fiscal de la Federación, la notificación personal o por correo certificado se entiende legalmente efectuada, cuando se lleve a cabo por cualquier medio, siempre que se pueda comprobar fehacientemente la recepción de los actos que se notifican, por lo que esta disposición da pauta para hacer notificaciones a través del servicio de mensajería.

Este medio de notificación se utilizó con el propósito de agilizar las notificaciones, sobre todo aquéllas que debían realizarse en zonas peligrosas, por lo que estas notificaciones se remitían a la Subdirección de Servicios Generales de la Oficialía Mayor del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a efecto de que realizara la notificación una empresa de paquetería con quien existe o se tiene un contrato, sin embargo, ante el retraso de la devolución de los acuses o respectivos y en ocasiones de la devolución de los paquetes enviados con la razón de que no se había localizado el domicilio, se optó por utilizar lo menos posible ese servicio, máxime que no obstante que se anexaba a los paquetes un formato de notificación, y que no se recababa en él, la firma de recibido, sino que se utilizaban las formas de la empresa, en donde no se consignaba ni el número del expediente, ni los datos de la minuta y mucho menos se cercioraban de que la recibiera el interesado, por lo que no podía haber constancia fehaciente de que existiera la notificación como lo exige el Código Fiscal.

Es muy importante resaltar que a partir de las reformas al Código Fiscal de la Federación a que se hizo alusión en párrafos que anteceden, se

incluye el artículo 258-A, en cuyo contenido se contempla la posibilidad de que las diligencias de notificación, incluso las del desahogo de alguna prueba pueden ser realizadas por exhorto entre las diferentes Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo que evidente redundará en un beneficio para la integración de expedientes, puesto que ante situaciones problemáticas a la notificación, se podrán solucionar con el apoyo de otras Salas.

CAPITULO 3. "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN".

3.1 Definición Doctrinal (concepto)

3.2 Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

3.3 Requisitos para iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

3.4 Etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

3.5 Garantía del Interés Fiscal

3.1 Definición Doctrinal.

Como parte del Procedimiento Fiscal se encuentra la fase relativa al cobro de las contribuciones que se adeudan al fisco, la cual supone el agotamiento previo de los procedimientos para determinación del crédito fiscal.

Como lo establece el artículo 6º. del Código Fiscal, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes y deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación a fin de determinar el monto de las contribuciones omitidas, que deberán ser pagadas o garantizadas junto con sus accesorios, dentro del plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, tal como lo previene el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.⁴¹

Por lo tanto, si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de ley, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago, la autoridad fiscal deberá aplicar el *Procedimiento Administrativo de Ejecución*, en uso de su facultad económico-coactiva.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir del presupuesto de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume por disposición del artículo 68 del Código de la materia, y la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no

⁴¹ "Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efecto su notificación.

existir pendiente ningún procedimiento de revisión o por no haber intentado algún medio de defensa, o no haberlo intentado, no se suspende el procedimiento mediante una garantía.

En efecto, la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha conocido en México tradicionalmente como facultad económico-coactiva. En efecto, la existencia de la facultad en favor de la autoridad administrativa ha sido objeto de argumentaciones aisladas en su contra que le califican de anticonstitucional, en especial por considerarla violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 17 de nuestra Constitución, toda vez que con base en ella la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, por lo que el fisco se hace justicia por sí mismo. Sin embargo, el criterio utilizado para justificar la facultad económico coactiva de la administración, se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular. En efecto, si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso, consiste en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto, y que el Código Fiscal de la Federación la regula con el nombre de procedimiento de ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución, está previsto en el Código Fiscal de la Federación en el Título V, capítulo III, correspondiente a los procedimientos administrativos.

Dicho procedimiento, constituye el medio legal con el que cuentan las autoridades para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales.

3.2 Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento administrativo contradictorio, aún cuando la doctrina extranjera llegue a sostener su naturaleza jurisdiccional. Es un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la Administración, cómo, porque materialmente, no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia, ya que si bien cierto que el deudor puede discutir el derecho a la ejecución, pero al hacerlo éste, instaura un procedimiento autónomo, de conocimiento o de declaración, al igual que también el tercero puede contradecir la pretensión ejecutiva de la Administración sobre bienes sometidos a la ejecución.

La ejecución forzosa es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal, no satisfecho voluntariamente por el deudor de dicho crédito, sea el sujeto pasivo deudor, por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta, u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad.

La ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

- A) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes. El Código Fiscal de la Federación al efecto dispone, que no satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución, y que los vencimientos que ocurran durante el procedimiento, incluso los recargos, gastos de ejecución y cualesquier otros, se harán efectivos, juntamente con el crédito fiscal, sin necesidad de notificaciones ni de otras formalidades especiales, es decir, constituyendo una unidad. (artículo 108 del Código Fiscal de la Federación).

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

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

3.3 Requisitos para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene como requisitos previos, la existencia de un crédito fiscal y que éste sea legalmente exigible por

así disponerlo el artículo 145 del Código Tributario Federal, que al efecto dispone lo siguiente:

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

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

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

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

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

IV. El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad tramará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

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

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones del embargo.

La autoridad requerirá al obligado, en el caso de la fracción IV de este artículo para que dentro del término de 3 días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme.

El embargo precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-A y 48 de este código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, de éste último, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141 se levantará el embargo.

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo y al previsto por el artículo 41, fracción II de este código, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.”

Esta disposición se relaciona con los diversos artículos 4° y 65 del Código Fiscal de la Federación, en los cuales se define en el primero de ellos como crédito fiscal a aquéllos ingresos que tiene derecho a 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 a exigir a sus servidores públicos.

Una vez determinada en cantidad líquida la obligación fiscal deberá notificarse al contribuyente, el cual en términos del diverso 65 del Código cuenta con un plazo de 45 días para pagar o garantizar junto con sus accesorios dicho crédito fiscal, plazo que debe computarse a partir del día siguiente, a aquél en que haya surtido efectos la notificación.⁴²

⁴² Especialización en Materia Procesal Fiscal, Guía de Estudio, Módulos I, II y III, Editada por el Tribunal Fiscal de la Federación, Págs. 363 y 364.

3.4 Etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El ejecutor designado por el Jefe de la oficina exactora se deberá constituir en el domicilio del contribuyente (deudor), debiendo identificarse ante la persona con quien se practique la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes en su caso, cumpliendo para tal efecto con las formalidades previstas en el diverso 137 que se refiere a las notificaciones personales, numeral que a la letra establece lo siguiente:

“Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

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

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este código.”

De la diligencia de referencia se deberá levantar acta pormenorizada que deberá cumplir con los requisitos del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, entregándose copia a la persona con quien se entienda la diligencia. En el caso de que el crédito fiscal no sea cubierto, se procederá al embargo de bienes suficientes que garanticen el interés fiscal.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo tendrá derecho a señalar los bienes sobre los que se deba trabar el embargo, debiendo sujetarse en términos del artículo 155 del ordenamiento legal invocado con antelación, al orden siguiente:

1. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios,
2. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato cobro a cargo de entidades o dependencias de la federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
3. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores y;
4. Bienes inmuebles.

Asimismo, resulta conveniente dejar precisado que el diverso artículo 157 del Código Fiscal de la Federación exceptúa de embargo, es decir, son bienes inembargables los siguientes:

“Artículo 157. Quedan exceptuados de embargo:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII. Los derechos de uso o de habitación.
- IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X. Los sueldos y salarios.
- XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos."

El embargo practicado podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Si al momento del embargo el deudor o cualquier otra persona materialmente impide al ejecutor el acceso al domicilio o lugar en que se encuentren los bienes, se solicitará al auxilio de la policía o de otra fuerza para llevar a cabo el procedimiento de ejecución.

Asimismo, si durante la diligencia de embargo no se permitiera el acceso a las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba del mismo, inmuebles en los cuales se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del Jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario para que el depositario tome posesión del inmueble o bien para que siga adelante con la diligencia de embargo.

También el ejecutor procederá en los mismos términos señalados cuando en la diligencia no se abrieren los muebles en los que se suponga se guarde el dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables; tal sería el caso de una caja fuerte. Ante tal circunstancia y si no fuere posible romper o forzar las cerraduras el ejecutor trabará el embargo sobre dichos muebles cerrados incluyendo su contenido, sellándose para evitar la substanciación de los bienes que en ellos se encuentren y enviará en depósito a la oficina exactora los mismos, donde serán abiertos en el término de 3 días por el deudor o por su representante legal y si estos se negaren a efectuarlo se designará por la propia oficina a un experto para lograr abrirlos.

Si se tratase por ejemplo de una bóveda que por sus medidas de seguridad no sea factible forzar o romper las cerraduras, o bien, está adherida o forma parte del propio inmueble y ante la imposibilidad física de transportarla a la oficina exactora, el ejecutor trabará el embargo sobre dichos bienes y su contenido, sellándola para lograr su apertura en el término de 3 días, ya sea por el deudor o por su representante legal o por un experto que se designe para tal efecto.

El ejecutor podrá señalar bienes para trabar el embargo, sin sujetarse al orden previsto en el Código en cita, cuando ocurra cualquiera de los siguientes supuestos:

“Artículo 156. El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.

c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.”

Una vez trabado el embargo de bienes o negociaciones, se nombrará depositario de los mismos por el Jefe de la Oficina Ejecutora, quienes podrán además de nombrarlos, removerlos libremente.

Cuando no se hubiese nombrado depositario de los bienes por el Jefe de la Oficina exactora, será nombrado por el ejecutor, pudiendo recaer dicho nombramiento en el ejecutado.

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

Tratándose de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Si al llevarse a cabo el embargo de bienes se presentare un tercero alegando que respecto de los bienes que se quieren embargar es propietario, deberá acreditarlo con pruebas documentales suficientes a juicio del ejecutor, quien decidirá provisionalmente si se acredita la propiedad del tercero sometiendo en todos los casos a la ratificación de la oficina ejecutora.

En caso de no acreditar el tercero la propiedad de los bienes, se continuará con el procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez embargados los bienes, procederá la enajenación de los mismos de conformidad con lo establecido en el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 173. La enajenación de bienes embargados, procederá:

I. A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este código.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este código.

IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.”

3.5 Garantía del Interés Fiscal.

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, establece las diversas formas de garantizar el interés fiscal, siendo éstas las siguientes:

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

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

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 excusión.

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

V. Embargo en la vía administrativa.

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

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

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

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

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que se hubiere 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."

"Artículo 141-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las instituciones de crédito o casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal. Las instituciones o casas autorizadas tendrán las siguientes obligaciones:

I. Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y registro federal de contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración a que se refiere esta fracción deberá presentarse

durante los meses de julio del año de calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.

II. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquel en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.

En caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en la fracción II de este artículo, la institución de crédito o casa de bolsa autorizada deberá cubrir como resarcimiento del daño, un monto equivalente a la cantidad que resulte de actualizar el importe de los títulos depositados más los rendimientos generados, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, adicionado con los recargos que se pagarían en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, computados a partir de la fecha en que debió hacerse la transferencia correspondiente y hasta que la misma se efectúe. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables."

El interés fiscal que se debe garantizar comprenderá, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento (contribución + actualización + recargos + multas).

En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se interpondrá el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que conozca del juicio respectivo, si se está ventilando un juicio contencioso administrativo o bien ante el superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando el recurso de derogación.

A lo largo de la exposición del tema se ha hecho referencia a la oficina exactora o ejecutora, lo cual hace indispensable precisar en términos de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento a quiénes les otorga tal carácter y con qué facultades.

CAPITULO 4. “PROPUESTA DE REFORMA AL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”

4.1 Garantía de Seguridad Jurídica

4.2 Necesidad de la reforma al segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

4.3 Comparación del artículo 44, fracción II, respecto del 137, ambos, del Código Fiscal de la Federación

4.4 Jurisprudencia

4.5 Criterios afines a la propuesta de reforma del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

4.6 Reforma al artículo 137 del Código Fiscal de la Federación

4.1 Garantía de Seguridad Jurídica.

El Estado al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera jurídica o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral. Dicha afectación, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observación no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado.

La seguridad jurídica se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tienen la obligación de acatarlos u observarlos. Esta **obligación estatal y autoritaria** es de índole activa en la generalidad de los casos tratándose de las diferentes garantías de seguridad jurídica, o sea, que el Estado y sus autoridades deben desempeñar, para cumplir dicha obligación, actos positivos, consistentes en realizar todos aquellos hechos que impliquen el cumplimiento de todos los requisitos, condiciones, elementos o circunstancias exigidas para que la afectación que generen sea jurídicamente válida.

El artículo 16 de nuestra Constitución es uno de los preceptos que imparten mayor protección a cualquier gobernado, sobre todo a través de la garantía de legalidad que consagra, la cual, dadas su extensión y efectividad

jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrario, es decir, que no esté basado en norma legal alguna, sino contrario a cualquier precepto, independientemente de la jerarquía o naturaleza del ordenamiento a que éste pertenezca.

Los actos de autoridad que necesariamente deben supeditarse a las exigencias que establecen las garantías consagradas en la primera parte del artículo 16 constitucional que establece lo siguiente:

“Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos, carecerán de todo valor probatorio.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones (sic) fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescriptas (sic) para los cateos...”

Es así que el acto de molestia, en cualquiera de sus implicaciones apuntadas, puede afectar a alguno o algunos de los siguientes bienes jurídicos comprendidos dentro de la esfera subjetiva del gobernado: a su misma persona, a su familia, a su domicilio, a sus papeles o **a sus posesiones**.

Es así que todos los bienes muebles e inmuebles que se encuentren bajo el poder posesorio de una persona se protegen frente a actos de molestia a través del elemento “posesiones”, pudiendo ser el afectado tanto el poseedor originario como el derivado, pero nunca el simple detentador.

Análogamente a lo que acontece tratándose de la contravención a la garantía de audiencia implicada en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, la violación a las garantías de seguridad jurídica consignadas en el artículo 16 de la Ley Fundamental, cuando el acto de molestia afecta las posesiones del gobernado, sólo debe suscitar la cuestión de determinar si dicho

acto de autoridad se ajusto o no a las exigencias en que tales garantías se traducen, sin poderse discutir ni dirimir controversias que versen sobre la legitimidad o ilegitimidad, perfección o imperfección, realidad o apariencia de una determinada posesión originaria o derivada.

4.2 Necesidad de la reforma al segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

Tratándose de Actos relativos al Procedimiento Administrativo de Ejecución, específicamente por lo que hace al citatorio previo a la diligencia de notificación de dichos actos, al no establecer el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación el requisito de expresar que “es para llevar a cabo los mismos”, sino únicamente señalar que es para la espera de “una diligencia de carácter administrativo”, se transgrede la garantía de seguridad y certeza jurídica del contribuyente, puesto que al tratarse de un requerimiento de pago o embargo, constituye por su propia naturaleza jurídica, un acto personalísimo entre el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (autoridad).

Establecer en que consiste el Procedimiento Administrativo de Ejecución, quienes son los facultados para llevar a cabo el mismo, como se inicia, y de acuerdo a su naturaleza jurídica, determinar la forma en que los actos relativos al mismo, garanticen la seguridad y certeza jurídica a que tienen derecho los contribuyentes u obligados, para lo que será necesario el estudio de las circunstancias en las que se inicia la ejecución y cobro de créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución; asimismo, quiénes lo pueden ejecutar, sus fases o etapas y la forma en la que se llevan a cabo las diligencias de notificación respecto de éste; lo que se apoyará con algunos precedentes de fallos dictados en Juicios Contenciosos Administrativos, que se ventilan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y en los que

fue controvertido el citatorio relativo a actos derivados del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

4.3 Comparación del artículo 44, fracción II, respecto del 137, ambos, del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 44. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la **orden de visita**; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación

en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

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

El precepto parcialmente transcrito prevé diversas formalidades que deben cumplirse en los casos de visita en el domicilio fiscal, concretamente contempla que de no encontrar al visitado o a su representante, los visitadores quedan obligados a dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que los espere a hora determinada del día siguiente para recibir '**la orden de visita**', esto es, que es imperativo que debe contener el sentido de que la diligencia que habrá de practicarse al día siguiente, o lo que es lo mismo, el visitador debe asentar en el aludido citatorio, que el representante legal de la visitada o la propia visitada, esperara a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita, requisito que no se puede tener por tener por satisfecho, con el simplemente asentar 'para desahogar la diligencia', pues con ello se deja al particular en estado de incertidumbre al ignorar el motivo de la cita. De tal suerte que si las Salas Fiscales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al dictar sus sentencias consideran que los requisitos señalados no se cubrieron, tal consideración resulta ajustada a la ley aunado a que se trata de un vicio de origen en la visita domiciliaria de la que derivó la resolución que se demandó su nulidad, sobre todo, teniendo en cuenta que la notificación, como un acto jurídico a cargo de un órgano del Estado, exige cumplir con ciertas formalidades, a efecto de que

el interesado pueda decidir, con conocimiento de causa, si atiende personalmente o no una diligencia de tanta trascendencia.

Es así que al exigir que en el citatorio se asiente que la cita es, para notificar una orden de visita, tiene por objeto que tenga conocimiento el destinatario del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, esto es, la orden de visita, y si lo considera conveniente, esté presente para su práctica, en razón de que dicha orden de visita implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar papeles, bienes y sistemas de registro contables, lo que se traduce en la protección de la garantía de seguridad jurídica tutelada por el artículo 16 constitucional.

En efecto, el invocado precepto 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, señala que en los casos de visita al domicilio fiscal, si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el visitado o su representante lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y si no lo hicieron, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado; numeral que tiene como fin que el contribuyente visitado tenga conocimiento de que en su domicilio se practicará una visita domiciliaria, pues ese fue el espíritu del legislador y al no haberlo, hecho así, se deja en estado de incertidumbre al particular al desconocer el motivo por el que se le citó; traduciéndose lo anterior en una franca violación al multicitado artículo 44, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

Como se señaló en párrafos anteriores, la actuación de la autoridad al momento de llevar a cabo una visita domiciliaria, ya sea al contribuyente, al responsable solidario o al tercero con ellos relacionado, debe ajustarse a lo dispuesto por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como a las reglas que al efecto establece el propio Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 de la Constitución General de la República, la actuación de la autoridad para la práctica de las visitas domiciliarias debe ajustarse a lo dispuesto por dicho numeral en cuanto a las formalidades prescritas para los cateos, así como a lo establecido por las leyes fiscales respectivas.

Entre los requisitos que prevé el propio artículo 16 constitucional, que debe tomar en consideración la autoridad administrativa para la práctica de las visitas domiciliarias, se encuentran los siguientes:

- a) Que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito;
- b) Que sea emitido por autoridad competente;
- c) Que funde y motive la causa legal del procedimiento;
- d) Que exprese el lugar que ha de inspeccionarse;
- e) Que señale la persona o personas a las cuales se dirige;
- f) Que precise el objeto de la visita;
- g) Que levante acta circunstanciada ante la presencia de dos testigos;
- h) Que el visitado sea quien designe a los testigos y, únicamente en su ausencia o ante su negativa, la autoridad que practique la diligencia podrá designarlos;
- i) Que se sujete a lo dispuesto por las leyes respectivas."

A fin de corroborar lo anterior, se estima necesario citar el contenido de dicho precepto jurídico que, en la parte que interesa, textualmente establece:

"Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

"...

"En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

"...

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. ..."

Respecto al último requisito citado, para la práctica de las visitas domiciliarias en materia fiscal, la autoridad hacendaria debe cumplir, además de los requisitos que prevé el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con lo dispuesto por los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto al contenido de las órdenes de visita; así como con lo establecido por los artículos 44, 45, 46, 46-A, 47 y 50 del propio código tributario federal, en cuanto al desarrollo de la misma.

En este sentido, debe señalarse que por lo que se refiere a los requisitos que deben contener las órdenes de visita, además de los establecidos en el artículo 16 constitucional, los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, textualmente establecen:

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

"I. Constar por escrito.

"II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

"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."

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

"Artículo 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este código, se deberá indicar:

"I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

"II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

"Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente."

Por tanto, para que una orden de visita sea emitida conforme a derecho, la autoridad debe cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 16 constitucional, así como por los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación, esto es: a) que conste por escrito; b) que sea emitida por autoridad competente; c) que funde y motive la causa legal del procedimiento; d) el objeto de la visita; e) que exprese el lugar o lugares donde deba efectuarse la visita; f) la persona o personas a las cuales se dirige; g) que se sujete a lo dispuesto por las leyes fiscales; y, por último, h) que se señale el nombre de la persona o personas que deban efectuarla.

Ahora bien el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

“Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

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

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este código.”

En esa tesitura, se advierte que el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, si precisa para que es la cita y ello, es lo que hace la diferencia con lo que dispone el segundo párrafo del artículo 137 del referido ordenamiento legal, pues éste, aunque señala que tratándose de actos relativos al Procedimiento Administrativo de Ejecución, el citatorio será siempre para la espera señalada, no establece de manera literal que deba establecerse en el citatorio que la diligencia es para dar inicio al Procedimiento Administrativo de Ejecución, o algún acto dentro del mismo, dejando con ello es estado de indefensión al particular y violentando la garantía de seguridad jurídica.

4.4 Jurisprudencia.

En este punto, conviene resaltar los criterios Resultan aplicables las siguientes:

1) Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito,
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Mayo
de 2001, Tesis: I.13o.A.17 A, Página: 1250, que es del tenor literal siguiente:

VISITAS DOMICILIARIAS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE LAS REGULAN DEBEN INTERPRETARSE CONFORME AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El hecho de que las visitas domiciliarias constituyan un acto de molestia en el que la autoridad pone en riesgo las garantías de inviolabilidad domiciliaria y seguridad jurídica, hace indispensable que en su práctica se cumpla con todas las exigencias formuladas imperativamente por la Constitución para la realización de los cateos, a fin de otorgar la máxima protección al gobernado frente al Estado; por esta razón, todos los preceptos legales que regulan estas diligencias deben interpretarse conforme al artículo 16 constitucional.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 313/2001. Tiendas Aurrerá, S.A. de C.V. 7 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretario: Marat Paredes Montiel.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, abril de 2002, página 572, tesis por contradicción 2a./J. 26/2002 de rubro "VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES DE LA PROCURADURÍA FEDERAL DEL CONSUMIDOR QUE LAS PRACTICAN."

2) Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito,
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: II, Agosto
de 1995, Tesis: I.1o.A.2 A, Página: 666, que es del tenor literal siguiente:

VISITA DOMICILIARIA, PRACTICADA EN EL DOMICILIO DEL INTERESADO. OBLIGACION DE LA AUTORIDAD QUE LA REALIZA DE CUMPLIR CON LOS REQUISITOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 44 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INDEPENDIEMENTE DE LA DENOMINACION CON QUE LA

DESIGNE LA AUTORIDAD. De conformidad con el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación, toda visita que realicen las autoridades fiscales en el domicilio fiscal del contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en las diversas fracciones del citado precepto legal; por tanto, si la orden de visita fue expedida por una autoridad fiscal para que se practique en el domicilio del contribuyente, con el objeto de verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, es evidente que la autoridad que realiza dicha visita debe cumplir con los requisitos del mencionado artículo 44, independientemente de que ésta argumente que se trata de una visita de inspección de comprobantes fiscales, que, según la propia autoridad, es distinta a las visitas domiciliarias, ya que dicho numeral no distingue entre unas u otras.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 11/95. Maximino Morales Canuto. 15 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Julio Humberto Hernández Fonseca. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.”

3) Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito,

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVII, Febrero de 2003, Tesis: I.4o.A.380 A, Página: 1105, que es del tenor literal siguiente:

“**NULIDAD. SUS EFECTOS, CUANDO EN EL CITATORIO NO SE INCLUYE LA ADVERTENCIA DE QUE SE EMITE PARA NOTIFICAR LA ORDEN DE VISITA.** Cuando la resolución impugnada en un juicio contencioso administrativo es una consecuencia de un vicio del procedimiento, como lo es que en el citatorio no se incluye la advertencia de que se emite para notificar la orden de visita, con fundamento en el artículo 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, debe declararse la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento y se subsane ese vicio, ya que la orden de visita no se estimó ilegal y, en cambio, existe ese vicio en su ejecución, la que es de naturaleza procesal y, además, tiene el carácter de acto reglado porque a las autoridades comisionadas para llevar a cabo la visita no les toca decidir si la practican o no pues, por una parte, deben limitarse a acatar la orden y, por la otra, el citatorio no fue emitido en ejercicio de facultades discrecionales.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 21/2002. Administradora Local Jurídica del Centro del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 20 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: José C. Santiago Solórzano.

Revisión fiscal 48/2002. Administradora Local Jurídica del Centro del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 20 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: José C. Santiago Solórzano.

Revisión fiscal 263/2002. Administradora Local Jurídica del Centro del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 16 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: José C. Santiago Solórzano.

Revisión fiscal 335/2002. Administradora Local Jurídica del Centro del Distrito Federal, Unidad Administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 21 de noviembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Rubén Pedrero Rodríguez. Secretario: José C. Santiago Solórzano

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, julio de 2002, página 443, tesis 2a./J. 63/2002, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. LA FALTA DEL REQUISITO FORMAL DEL CITATORIO CONSISTENTE EN NO ESPECIFICAR QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, ACTUALIZA LA EXCEPCIÓN A LA REGLA RELATIVA A LA DECLARATORIA DE NULIDAD PARA EFECTOS, PREVISTA EN LA SEGUNDA PARTE DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."

4) Novena Epoca, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XVI, Septiembre de 2002, Tesis: 2a./J. 100/2002, Página: 307, que a la letra establece:

VISITA DOMICILIARIA. SI LA AUTORIDAD OMITE ESPECIFICAR QUE EL CITATORIO ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA, DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DICHA OMISIÓN SE SUBSANA SI LA DILIGENCIA RESPECTIVA SE LLEVA A CABO, CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LEGAL. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en la jurisprudencia 2a./J. 92/2000, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, octubre de 2000, página 326, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA.", que en los casos de visita en el domicilio fiscal, es requisito de legalidad del citatorio que en él se especifique que es para recibir la orden respectiva, toda vez que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, pues la visita implica una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 16 constitucional. En congruencia con el criterio antes expuesto y de conformidad con el artículo 44, fracción II, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, se concluye que como el citatorio tiene por objeto que el visitado o su representante legal esperen a los visitadores a hora fija del día hábil siguiente para entender con ellos la diligencia respectiva y que se les entregue la orden de visita, la omisión en que incurre la autoridad al no asentar en dicho citatorio el objeto de la cita, se subsana si la diligencia se entiende con el visitado o su representante legal pues al llevarse a cabo ésta en su presencia, no se les causa perjuicio jurídico alguno ni se les deja en estado de indefensión. En cambio cuando la diligencia no se entiende en la forma indicada, la omisión no puede ser subsanada ni convalidada y produce la ilegalidad del citatorio y del procedimiento que de él derive.

Contradicción de tesis 78/2002-SS. Entre las sustentadas, por una parte, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito y, por otra, por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados de la misma materia y circuito. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 100/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de agosto de dos mil dos.”

5) Jurisprudencia sustentada por la Segunda Sala del Máximo Tribunal de la República, en la tesis 2a./J. 92/2000, visible en la página 326 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XII, octubre de 2000, Novena Época, que señala:

VISITA DOMICILIARIA. CONFORME AL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES REQUISITO DE LEGALIDAD DEL CITATORIO QUE SE ESPECIFIQUE QUE ES PARA RECIBIR LA ORDEN DE VISITA. El artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal establece que en los casos de visita en el domicilio fiscal si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. Lo anterior permite concluir que la intención del legislador fue la de que el contribuyente visitado tenga conocimiento cierto de que se realizará una visita en su domicilio fiscal, finalidad que sólo se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para recibir la orden de visita y, si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se corrobora, por una parte, con las consecuencias que en el propio precepto se establecen de la falta de atención al citatorio y que darán lugar a que la visita se inicie con quien se encuentre en el lugar visitado, pues al implicar la visita una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución determinada y en la que pueda estimarse irrelevante su presencia para recibirla, que la recepción de una orden de visita que implica su realización inmediata y la intromisión a su domicilio para revisar sus papeles, bienes y sistemas de registro contables y, por la otra, con las consecuencias de la recepción del citatorio, pues conforme al segundo párrafo de la fracción II del precepto en análisis si con posterioridad al citatorio el contribuyente

presenta aviso de cambio de domicilio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, lo que significa una excepción al requisito que tanto el artículo 16 de la Carta Magna como el artículo 43, fracción I, del Código Fiscal establecen para las órdenes de visita domiciliaria, lo que lleva a la necesidad de que el contribuyente a quien se va a visitar tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita, porque sólo así podrá establecerse la consecuencia a la que se encuentra sujeto si presenta aviso de cambio de domicilio con posterioridad al citatorio. En consecuencia, conforme al artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal Federal, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la recepción de una orden de visita, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión a la práctica de una diligencia administrativa.'.

6) Tesis de jurisprudencia 7/93, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 40/90, en la sesión de ocho de julio de mil novecientos noventa y tres, misma que es del tenor literal siguiente:

"ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS. De conformidad con lo establecido por la fracción II del artículo 16 constitucional y por la fracción III del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, tratándose de las órdenes de visita que tengan por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, por un principio lógico y de seguridad jurídica, deben estar fundadas y motivadas y expresar el objeto o propósito de que se trate; requisitos para cuya completa satisfacción es necesario que se precisen en dichas órdenes, expresando por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento las autoridades fiscales pretenden verificar, pues ello permitirá que la persona visitada conozca cabalmente las obligaciones a su cargo que se van a revisar y que los visitantes se ajusten estrictamente a los renglones establecidos en la orden. Sólo mediante tal señalamiento, por tratarse de un acto de molestia para el gobernado, se cumple con el requerimiento del artículo 16 constitucional, consistente en que las visitas deben sujetarse a las formalidades previstas para los cateos, como es el señalar los objetos que se buscan, lo que, en tratándose de órdenes de visita se satisface al precisar por su nombre los impuestos de cuyo cumplimiento se trate. Adoptar el criterio contrario impediría, además, al gobernado cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 45 del Código Fiscal de la Federación."

7) Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: XIII.2o.7 A, Página: 1425, que establece lo siguiente:

REQUERIMIENTO DE PAGO, PREVIO EMBARGO EN VÍA ADMINISTRATIVA. ES INNECESARIA LA CIRCUNSTANCIACIÓN DE LA IDENTIFICACIÓN DEL NOTIFICADOR. El ejecutor que realiza la diligencia de requerimiento de pago no está obligado a identificarse pormenorizadamente, pues tal obligación se actualiza únicamente cuando se practica embargo por los funcionarios competentes que realizan visitas domiciliarias, pues en estos casos especiales se busca proteger la inviolabilidad del domicilio, consagrada en el artículo 16, undécimo párrafo, de la Constitución Federal; pero al tratarse únicamente de un requerimiento en donde el embargo se llevó a cabo previamente en la vía administrativa, no hay ninguna razón válida para que se exija al ejecutor se identifique de una manera detallada, porque para efectuar la diligencia no necesariamente se tiene que penetrar en el domicilio del notificado; por lo tanto, el notificador debe regir su conducta observando lo dispuesto en el precepto 137 del Código Fiscal de la Federación que no exige la circunstanciación de la identificación del notificador; siendo, en consecuencia, inaplicable al respecto el artículo 152 del mismo ordenamiento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 75/99. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Oaxaca, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de las autoridades demandadas. 13 de abril de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández."

8) Tesis de Jurisprudencia, Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XIII, Marzo de 2001, Tesis: VI.1o.A. J/16, Página: 1711, que a letra establece lo siguiente:

"VISITAS DE REVISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. PARA SU PRÁCTICA NO SE REQUIERE CITATORIO PREVIO. Para este tipo de visitas es inaplicable el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación que ordena la existencia de citatorio previo cuando no se encuentre al contribuyente o a su representante legal, en virtud de que las visitas de revisión de comprobantes fiscales se rigen por sus propios lineamientos, pues existe disposición expresa al respecto que es el artículo 49, fracción II, del código invocado, en el que la única obligación que establece es la de entender la visita, indistintamente, con cualquiera de las personas a que alude el mismo, sin que deba dejarse citatorio si no se encuentra el contribuyente o su representante, dado que legalmente puede entenderse la visita con el encargado o con quien esté al frente del establecimiento visitado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 120/99. Norberto Rodríguez Jaquín. 24 de junio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Sandra Carolina Arellano González.

Amparo directo 153/99. Calzados Pasaje, S.A. de C.V. 9 de agosto de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Vélez Barajas. Secretario: Alfredo Pedraza Arteaga.

Amparo directo 60/99. Servicios Gasa de Puebla, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

Amparo directo 314/99. Óscar Portillo Pérez. 5 de noviembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.

Amparo directo 250/2000. Margarita Antonieta García Paredes. 28 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Angélica Torres Fuentes.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo I, Materia Constitucional, página 597, tesis 518, de rubro: "VISITAS PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL, POR NO ESTABLECER EL REQUISITO DE CITATORIO PREVIO A UNA INSPECCIÓN."

9)Novena Epoca, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Septiembre de 2000, Tesis: P. CXXXIX/2000, Página: 32, que es del tenor literal siguiente:

"NOTIFICACIÓN DE ACTOS DISTINTOS A LOS EMANADOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL ARTÍCULO 137, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE ESTABLECE LAS FORMALIDADES PARA SU PRÁCTICA, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El artículo citado, al establecer como formalidades requeridas para la notificación de actos administrativos que no sean dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el que cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales, no transgrede la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal. Ello es así, porque si bien la práctica de toda notificación tiene como premisa fundamental la plena demostración de que el destinatario tuvo conocimiento del acto de autoridad que debe cumplir para así estar en condiciones de dar oportuna respuesta en defensa de sus intereses, dicha exigencia se satisface plenamente por el artículo citado en primer término, pues aun cuando no aluda al levantamiento del acta circunstanciada en la que se asienten los hechos que ocurran durante el desarrollo de la diligencia, lógicamente ello se desprende del propio precepto, en tanto que al notificarse personalmente al destinatario en su domicilio, es claro que en la constancia de notificación debe precisarse qué persona se busca, cuál es su domicilio, en su caso, por qué no se pudo practicar, con quién se entendió la diligencia y a quién se le dejó el citatorio; datos ineludibles que aunque expresamente no se consignen en la ley, la redacción del precepto tácitamente los contempla, lo que se corrobora, además, del análisis íntegro del referido artículo 137, del que se evidencia que las formalidades de la notificación contenidas en el segundo párrafo del precepto en mención no son exclusivas del procedimiento administrativo de ejecución, pues la notificación de los actos administrativos en general puede hacerse por medio de instructivo, siempre y cuando quien se encuentre en el domicilio o un vecino se nieguen a recibir la notificación y previa satisfacción de las formalidades que ese párrafo establece.

Amparo directo en revisión 2082/98. Julio Planas Gómez. 16 de mayo de 2000. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: José Antonio Sánchez Castillo.

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

10) Novena Epoca, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito,

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XII, Diciembre de 2000, Tesis: XIII.2o.7 A, Página: 1425, que a la letra establece lo siguiente:

REQUERIMIENTO DE PAGO, PREVIO EMBARGO EN VÍA ADMINISTRATIVA. ES INNECESARIA LA CIRCUNSTANCIACIÓN DE LA IDENTIFICACIÓN DEL NOTIFICADOR. El ejecutor que realiza la diligencia de requerimiento de pago no está obligado a identificarse pormenorizadamente, pues tal obligación se actualiza únicamente cuando se practica embargo por los funcionarios competentes que realizan visitas domiciliarias, pues en estos casos especiales se busca proteger la inviolabilidad del domicilio, consagrada en el artículo 16, undécimo párrafo, de la Constitución Federal; pero al tratarse únicamente de un requerimiento en donde el embargo se llevó a cabo previamente en la vía administrativa, no hay ninguna razón válida para que se exija al ejecutor se identifique de una manera detallada, porque para efectuar la diligencia no necesariamente se tiene que penetrar en el domicilio del notificado; por lo tanto, el notificador debe regir su conducta observando lo dispuesto en el precepto 137 del Código Fiscal de la Federación que no exige la circunstanciación de la identificación del notificador; siendo, en consecuencia, inaplicable al respecto el artículo 152 del mismo ordenamiento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.

Revisión fiscal 75/99. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Oaxaca, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de las autoridades demandadas. 13 de abril de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Carrete Herrera. Secretario: Roberto Meixueiro Hernández.

4.5 Criterios afines a la propuesta de reforma del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Tesis sustentada por la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de fecha 22 de febrero de 2001, visible en la página 163 de la revista número 13 del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que es del tenor literal siguiente:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- EN EL CITATORIO QUE SE DEJE PARA SU PRÁCTICA, DEBE SEÑALARSE QUE LA CITA ES PARA LLEVAR A CABO EL MISMO.- De acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en el citatorio que se deje en el domicilio del contribuyente, dirigido al mismo visitado o a su representante legal, para actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, debe señalarse que la cita a una hora y día determinado, es para llevar a cabo dicho procedimiento, por lo que si el citatorio no contiene esa precisión, se incurre no sólo en violación al mencionado numeral, sino que se transgrede también la garantía de seguridad y certeza jurídica de la agraviada, puesto que ésta desconoce el motivo de la diligencia, ya que el notificador, al asentarse en el acta, que se citaba al representante legal para llevar consigo una diligencia de carácter administrativo, la cual podía tratarse de un simple requerimiento de información o documentación, sin que ello no revista la importancia y trascendencia prevista en el caso del procedimiento administrativo de ejecución, ya que tratándose de un requerimiento de pago, el mismo, por su naturaleza jurídica, constituye un acto personalísimo entre el deudor (contribuyente) y la acreedora (autoridad), razón por la que el único interesado y, quizás, con posibilidad de efectuar el pago requerido en ese momento, lo es el representante legal de la deudora, y no cualquier otra persona, luego entonces, es por ello que resulta indispensable que en el citatorio se cumpla con el requisito previsto en el segundo párrafo del citado artículo 137 del Código Tributario Federal. (10)

Juicio No. 12658/00-11-10-8.- Resuelto por la Décima Sala Regional Metropolitana, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 22 de febrero de 2001, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Yolanda Vergara Peralta.- Secretario: Lic. Armando Peredo Plascencia.”

Tesis sustentada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito. VI.a2o.A. 54 A, que a la letra establece:

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. ES REQUISITO DE LEGALIDAD QUE EN EL CITATORIO SE INDIQUE QUE ES PARA LLEVAR A CABO LOS ACTOS RELATIVOS AL REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO. El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación determina que el jefe de la oficina exactora realizará la designación de la persona que verificará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, quien se constituirá en el domicilio del deudor a fin de efectuar la notificación personal con las formalidades a que se refiere el numeral 137 del citado ordenamiento, que dispone que si el notificador no encuentra a quien debe notificar, el dejará citatorio en el domicilio para que el destinatario espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales, y se agrega en el segundo párrafo del mismo artículo 137, que en tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución “el citatorio será siempre para la espera antes señalada”, porque de no hacerlo la diligencia se entenderá con la persona que se encuentre en el domicilio o con un vecino. La expresión “el citatorio será siempre para la espera antes señalada”, denota la intención del legislador de que el deudor o su representante legal tengan conocimiento cierto de que se realizarán en su domicilio fiscal los actos referentes al procedimiento administrativo de ejecución (requerimiento de pago y embargo de bienes del deudor, nombramiento de depositario, intervención de la negociación en el supuesto de que ésta resulte objeto del secuestro, etcétera), lo que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para llevar a cabo los actos del procedimiento administrativo de ejecución, y si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se evidencia dadas las consecuencias que en el propio precepto se fijan ante la falta de atención al citatorio, en tanto dará lugar a que dicho procedimiento económico coactivo se inicie con quien se encuentre en el domicilio, además de que al implicar el requerimiento de pago y de embargo una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional, al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución específica en la que pueda apreciarse irrelevante su presencia para recibirlo, que en el momento, se ingresará al

domicilio para proceder al embargo de bienes del deudor, lo que conlleva a la necesidad de que se tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita. En esa tesitura, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la práctica de los actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión al desahogo de una diligencia administrativa, ya que el contribuyente no está en aptitud de saber por qué se le deja un citatorio.”

4.6 Reforma al segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando en el citatorio a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal sólo se limita a señalar en el citatorio de referencia que el motivo de la citación será para la espera de una diligencia dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, es decir, “UNA DILIGENCIA DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO”, omitiendo señalar que el motivo del mismo es para llevar a cabo algún acto dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se transgrede su garantía de seguridad y certeza jurídica, puesto que el sujeto pasivo, **no sabe cuál es el motivo de la diligencia**, la cual podría tratarse de un simple requerimiento de información o documentación, los cuales no revisten la importancia y trascendencia prevista en el caso del procedimiento administrativo de ejecución, ya que tratándose de un requerimiento de pago, constituye por su naturaleza jurídica un acto personalísimo, que afectara la inviolabilidad de su domicilio y sus derechos patrimoniales.

En efecto, del numeral invocado en el párrafo que antecede se advierte que la obligación del ejecutor en cuanto a la notificación de la diligencia de requerimiento de pago, consiste en que cuando no encuentre a quien deba notificar, le deje citatorio en el domicilio, sin que del numeral referido se desprenda

de manera categórica, que se deba señalar que la cita debe ser para la práctica del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que de la interpretación de ese precepto con el diverso 152 del mismo ordenamiento, se sigue que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código, más no se dispone el requisito de la formalidad indicada en el citatorio que pretende la accionante, por lo que si la norma legal no dispone que el citatorio que se deje para la espera del día hábil siguiente, deba expresar que es para la practica del procedimiento administrativo de ejecución, sino solo establece como requisito que, en caso de no encontrar al interesado o su representante legal, se deberá dejar citatorio para que éstos a una hora del día hábil siguiente, sin que se disponga que el citatorio indique que la cita es para la práctica o inicio del procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo, en términos del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, la notificación del requerimiento de pago debe sujetarse a las formalidades establecidas por el diverso 137 del ordenamiento legal en cita, en el cual se establece:

“Artículo 137.- Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

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

debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.” (el énfasis es propio)

Ahora bien, si el notificador señala de manera genérica en el citatorio que se citaba al representante legal de la empresa para llevar a cabo una diligencia de carácter administrativo, sin considerar que un requerimiento de pago en materia fiscal, constituye por su propia naturaleza jurídica, un acto personalísimo entre el deudor (contribuyente) y la acreedora (autoridad), razón por la que el único interesado y quizá con posibilidad de efectuar el pago requerido en ese momento, lo es el representante legal de la deudora y no cualquier otra persona; es por ello que, resulta indispensable que en el citatorio se establezca el tipo de diligencia que se pretende realizar, en el caso, que es para llevar actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, de manera análoga al requisito que establece la fracción II del artículo 44 del Código Fiscal de la Federación. Ello aunado a que al implicar el requerimiento de pago y de embargo una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional, al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución específica en la que pueda apreciarse irrelevante su presencia para recibirlo, donde además se otorgue un plazo para cumplimentar un requerimiento, en cambio, en el supuesto de un procedimiento de ejecución forzosa, cuya realización se efectúa de manera inmediata, momento en que se ingresará al domicilio del particular para requerir de pago, y para proceder al embargo de bienes del deudor, lo que conlleva a la necesidad de que se tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita.

Aunado a lo anterior, se debe considerar que la trascendencia de que las autoridades fiscales cumplan con el requisito antes precisado, no sólo radica en

darle oportunidad al deudor de efectuar el pago, sino por las consecuencias jurídicas que implica el desarrollo de esa diligencia, que puede consistir en el embargo con extracción de bienes, rompimiento de cerraduras y uso de la fuerza pública, ocasionando graves perjuicios a los intereses jurídicos de los particulares, por lo que es requisito de legalidad que el citatorio previo a la notificación del oficio de requerimiento de pago, indique que se deja con ese preciso motivo, de lo contrario se deja a la contribuyente en estado de indefensión, en violación de los artículos 137 y 152 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 38, fracción III del mismo Código.

En ese orden de ideas, y ya que de los citados numerales no se desprende de manera literal y categórica en que el citatorio previo a la diligencia con la que se pretenda dar inicio al procedimiento administrativo de ejecución o algún acto relativo a éste, es que se propone la siguiente reforma al segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 137. Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

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

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este código.

Así se concluye que es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la práctica de los actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión al desahogo de una diligencia administrativa, ya que el contribuyente no está en aptitud de saber por qué se le deja un citatorio.

CONCLUSIONES

Al establecer en que consiste el Procedimiento Administrativo de Ejecución, quienes son los facultados para llevar a cabo el mismo, como se inicia, y de acuerdo a su naturaleza jurídica, determinar la forma en que los actos relativos al mismo, garanticen la seguridad y certeza jurídica a que tienen derecho los contribuyentes u obligados, para lo que será necesario el estudio de las circunstancias en las que se inicia la ejecución y cobro de créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución; asimismo, quiénes lo pueden ejecutar, sus fases o etapas y la forma en la que se llevan a cabo las diligencias de notificación respecto de éste; lo que se apoyará con algunos precedentes de fallos dictados en Juicios Contenciosos Administrativos, que se ventilaron ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y en los que fue controvertido el citatorio relativo a actos derivados del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

De acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en el citatorio que se deje en el domicilio del contribuyente, dirigido al mismo visitado o a su representante legal, para actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, debe señalarse que la cita a una hora y día determinado, es para llevar a cabo dicho procedimiento, por lo que si el citatorio no contiene esa precisión, se incurre no sólo en violación al mencionado numeral, sino que se transgrede también la garantía de seguridad y certeza jurídica de la agraviada, puesto que ésta desconoce el motivo de la diligencia, ya que el notificador, al asentar en el acta, que se citaba al representante legal para llevar consigo una diligencia de carácter administrativo, la cual podía tratarse de un simple requerimiento de información o documentación, sin que ello no revista la importancia y trascendencia prevista en el caso del procedimiento administrativo de ejecución, ya que tratándose de un requerimiento de pago, el mismo, por su naturaleza jurídica, constituye un acto personalísimo

entre el deudor (contribuyente) y la acreedora (autoridad), razón por la que el único interesado y, quizás, con posibilidad de efectuar el pago requerido en ese momento, lo es el representante legal de la deudora, y no cualquier otra persona, luego entonces, es por ello que resulta indispensable y hace la propuesta de reforma para el efecto de que en el citatorio se cumpla con el requisito señalado en las líneas que anteceden, en el segundo párrafo del citado artículo 137 del Código Tributario Federal.

BIBLIOGRAFIA

Arrijoa Vizcaíno, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Tercera Edición, México, 1982.

Acosta Romero, Miguel, Derecho Administrativo Especial, Tomo II, México, Editorial Porrúa, 1999.

Acosta Romero, Miguel, Teoría General del Derecho Administrativo, 14ª Edición, México, Editorial Porrúa, 1999.

Briceño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Regímenes Federales y Distrital Mexicanos, México, Editorial Miguel Ángel, Editorial Porrúa, 1990.

Castrejón García, Gabino E., Derecho Administrativo I, Ed. Cárdenas Editor, México, 2000.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México, 2000.

Delgadillo Gutiérrez, Humberto/ Lucero Espinosa, Manuel. Compendio de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México 1997

Delgadillo Gutierrez, Luis H., Elementos de Derecho Administrativo, 1re. Curso, Ed. LIMUSA, S.A. de C.V., México, 1989

El presente subtema tiene su base principal en Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, S.A. de C.V.

De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Novena Edición, México, Editorial Porrúa.

García de Entería, Eduardo, Ramón Fernández Tomás Curso de Derecho AdministrativoI, Décima Edición, Civitas Ediciones, 2000.

Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, México, 2000.

Briceño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Regímenes Federales y Distrital Mexicanos, México, Editorial Miguel Ángel, Porrúa, 1990,.

Lucero Espinosa Manuel, Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, Sexta Edición, Editorial Porrúa, México, 2000.

Margain Mananutou, Emilio, El Recurso Administrativo en México, cuarta Edición, México, Editorial Porrúa, 1997.

Nava Negrete, Alfonso, Derecho Administrativo Mexicano, Fondo de Cultura Económica, México, 1995.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, México, Editorial Harla, 1992.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México, 1999.

Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, tomoI, 15ª. Edición, Ed. Porrúa, S.A., México.

Villaro Toranzo, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, 10ª Edición, México, 1993.

OTRAS OBRAS CONSULTADAS

Guia de Estudio, Modulo VI, Segunda Parte, "Especialización en Materia Procesal Fiscal, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Guia de Estudio, Modulo VI, Segunda Parte, "Especialización en Materia Procesal Fiscal, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, "Especialización en Materia Procesal Fiscal", tomo 1, México 2001.

LEYES

Titulo Sexto "Del recurso de revisión", Ley Federal de Procedimiento Administrativo.

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Código Fiscal de la Federación

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Apuntes de Derecho