



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE
MEXICO**

**FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**

**“EL INTERVENTOR ADMINISTRADOR DE
SOCIEDADES ANÓNIMAS (ARTÍCULOS 166 Y 167
DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

L I C E N C I A D O E N D E R E C H O

P R E S E N T A:

JUAN PABLO SALAZAR PONCE



ASESOR DE TESIS: MTR. ORLANDO MONTELONGO VALENCIA

CIUDAD UNIVERSITARIA, MÉXICO, D.F. 2007



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por la vida y las demás bendiciones recibidas;

A mi mamá que tanto quiero, y a mi papá que en paz descansa,
por todo el amor recibido;

A mis hermanas Marisol y Yolanda, y a mi hermano Víctor;

A mi muy querida Universidad;

A mis maestros de la Facultad de Derecho, por la formación
jurídica y las lecciones de vida recibidas;

A Jonathan, mi hermano por convicción;

A Norberto, excelente amigo;

A Tania, por su amistad y apoyo;

Al Mtro. Orlando Montelongo Valencia, por su
apreciable asesoría y paciencia;

A todas aquellas personas que me han hecho feliz en algún
momento de mi vida, con su amor o su amistad.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
--------------------------	----------

CAPÍTULO PRIMERO. BASES CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.....	4
--	----------

1.- Concepto de potestad tributaria.....	5
2.- Artículo 73, fracción VII Constitucional.....	9
3.- Artículo 73, fracción XXIX Constitucional.....	12
4.- Artículo 74, fracción IV Constitucional.....	15
5.- Artículo 31, fracción IV, Constitucional.....	20
5.1.- Principio de generalidad.....	21
5.2.- Principio de obligatoriedad.....	24
5.3.- Principio de vinculación con el gasto público.....	25
5.4.- Principio de proporcionalidad.....	28
5.5.- Principio de equidad.....	32
5.6.- Principio de reserva de ley.....	36

CAPÍTULO SEGUNDO. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....43

1.- Concepto.....44

2.- Relación jurídica tributaria.....46

3.- Obligación tributaria sustantiva.....47

4.- Obligación tributaria formal.....48

5. Elementos.....48

 5.1. Sujetos.....48

 5.1.1. Sujeto activo.....48

 5.1.2. Sujeto pasivo.....49

 5.2. Objeto.....59

6.- Nacimiento.....60

7.- Determinación.....62

8.- Exigibilidad.....64

9.- Formas de extinción.....65

 9.1. Pago.....65

 9.2. Compensación.....66

 9.3. Condonación.....67

 9.4. Cancelación.....68

 9.5. Prescripción.....69

CAPÍTULO TERCERO. SOCIEDAD ANÓNIMA.....76

1.- Concepto de persona moral.....77

2.- Sociedad mercantil.....77

 2.1. Características.....79

 2.2. Constitución.....81

3.- Sociedad anónima.....84

4.- Características específicas.....85

5.- Constitución.....	87
6.- Capital social.....	88
7.- Acciones.....	88
8.- Derechos y obligaciones de los accionistas.....	92
9.- Estructura interna.....	95
9.1.- Asambleas.....	95
9.2.- Órganos de Administración.....	98
9.3.- Órgano de vigilancia.....	102
10.- Dirección y Administración.....	103
11.- Disolución y liquidación.....	107

CAPÍTULO CUARTO. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....111

1.- Concepto.....	112
2.- Presupuestos necesarios.....	113
3.- Etapas.....	121
4.- Formalidades.....	133
5.- Intervención administrativa.....	136
5.1.- Antecedentes legislativos de la figura.....	136
5.2.- Presupuestos.....	139
5.3.- Proceso.....	144
5.4.- Cese de la intervención.....	146
5.5.- Medios de defensa del contribuyente.....	147
6.- La sociedad anónima durante la intervención administrativa.....	153
6.1. Dirección y Administración de la sociedad mercantil durante la intervención administrativa.....	153
6.2. Relaciones de los órganos internos de la sociedad con el interventor administrador.....	154

6.3. Responsabilidad de la sociedad mercantil por los actos celebrados por el interventor administrador.....	155
--	-----

CAPÍTULO QUINTO. INTERVENTOR ADMINISTRADOR.....160

1.- Nombramiento.....	161
2.- Requisitos.....	164
3.- Facultades y obligaciones.....	171
4.- Responsabilidad del Interventor Administrador.....	176
4.1.- Código Fiscal de la Federación.....	179
4.2.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria...	187
4.3.- Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.....	187
4.4.- Derecho comparado (España).....	194
5.- Problemas del sistema actual.....	196
6.- Propuesta.....	200

CONCLUSIONES.....207

BIBLIOGRAFÍA.....210

INTRODUCCIÓN

A efecto de que el Estado lleve a cabo su función de recaudación de las contribuciones, es necesaria la existencia de normas jurídicas que prevean la potestad de los órganos correspondientes del Poder Ejecutivo, para hacer efectivas las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos, aún en contra de la voluntad de estos últimos.

En ese entendido, es el procedimiento administrativo de ejecución fiscal, el medio de que goza la autoridad fiscal para hacer efectivos los créditos fiscales existentes a su favor, determinados y exigibles, sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial para hacer valer su derecho.

Ahora bien, en el curso de dicho procedimiento administrativo de ejecución, puede presentarse la figura jurídica de la intervención, que implica una intromisión de la autoridad fiscalizadora en el ámbito interno de las operaciones de una sociedad anónima.

Dicha intervención puede ser de dos tipos, una llamada “Intervención con Cargo a la Caja”, la cual se limita a extraer periódicamente y en forma directa una suma de dinero hasta concluir el pago del crédito fiscal; y por otra parte tenemos la figura jurídica de la “Intervención Administrativa”, la cual implica una intromisión total por parte de la autoridad fiscalizadora en las actividades de la sociedad anónima.

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación dispone que dicho procedimiento de intervención administrativa, debe llevarse a cabo por un ‘interventor administrador’ designado por la autoridad ejecutora, mismo que cuenta con todas aquellas facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad, así como plenos poderes, para ejercer actos de dominio, realizar actos de administración, actuar como mandatario para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas así como para desistirse de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, y por último, para otorgar a su vez, los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido con anterioridad.

Destaca el hecho de que en su actuación, el interventor administrador no se encuentra sujeto a las decisiones de la Asamblea de Accionistas, Consejo de Administración, socios o partícipes, con lo cual adquiere autonomía respecto a los órganos de la sociedad anónima intervenida.

Sin embargo, a pesar de las facultades amplísimas de que goza el interventor administrador respecto al funcionamiento de la sociedad intervenida, el régimen legal que regula sus obligaciones, y por consecuencia, el de su responsabilidad, no se encuentra bien delimitado ni es preciso, ocasionando con ello la necesidad de acudir a la interpretación jurídica de diversos ordenamientos legales.

Más aún, es menester señalar que dada la falta de una regulación precisa de la actuación y responsabilidad en que puede incurrir el interventor administrador, con

motivo del ejercicio indebido o inadecuado de sus funciones, se genera un estado de inseguridad jurídica en perjuicio de la sociedad intervenida, toda vez que nada garantiza su adecuado funcionamiento durante el procedimiento de intervención administrativa.

Específicamente, debe decirse que no existe una regulación adecuada por lo que hace a la responsabilidad en la propia materia fiscal, del interventor administrador, hecho que se presta para que ineludiblemente a la sociedad intervenida le puedan ser fincadas responsabilidades por los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, generadas durante el procedimiento de intervención, siendo que es al interventor administrador al que durante dicha etapa le está conferida la administración de la sociedad.

Tales circunstancias, se traducen en una evidente desventaja para los contribuyentes, que les puede generar serias complicaciones en diversos ámbitos, incluyendo el fiscal, situación que ocasiona una evidente contravención al Estado de Derecho que debe prevalecer en nuestro sistema jurídico.

Por tales razones, partiendo del análisis de la figura de la intervención administrativa, como fase dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se propone una serie de modificaciones a diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación, con el propósito de delimitar claramente el régimen a que ha de sujetarse la actuación del interventor administrador, así como la consecuente responsabilidad en la propia materia tributaria a que consideramos debe encontrarse sujeto.

Ello, teniendo como finalidad primordial, el brindar certeza y seguridad jurídica a las sociedades anónimas que se encuentren sujetas a un procedimiento de intervención administrativa.

**CAPÍTULO PRIMERO. BASES CONSTITUCIONALES DE LA
POTESTAD TRIBUTARIA.**

1.- Concepto de potestad tributaria.

Aspectos preliminares.

En primer orden, a efecto de iniciar el análisis del tema de investigación que nos ocupa, es menester precisar que la potestad tributaria es una facultad propia del Estado.

En términos generales, se ha definido al Estado como “la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en un determinado territorio”¹, definición de la cual se desprenden los elementos característicos del Estado, a saber: la población, el territorio y el poder.

El maestro Ignacio Burgoa precisa los elementos del concepto de Estado de la siguiente manera:

“En el Estado convergen elementos formativos, o sea, anteriores a su creación como persona moral o jurídica, y elementos posteriores a su formación, pero que son indispensables para que cumpla sus finalidades esenciales. Dentro de los primeros se encuentra la población, el territorio, el poder soberano y el orden jurídico fundamental, manifestándose los segundos en el poder público y en el gobierno.”²

Actualmente, los Estados democráticos, se proponen establecer un régimen en donde la organización del gobierno responda a las exigencias de la voluntad general de los gobernados, es decir, se acepta y reconoce la soberanía popular, principio que trae como consecuencia que sea el pueblo el que erigido en poder constituyente, se dote a sí mismo de una *Constitución*, en la cual se contienen todos los principios jurídico - políticos que por consenso general se estiman benéficos.

Otra de las notas distintivas del Estado moderno es la división de poderes, las funciones políticas son una garantía para los derechos y libertades del individuo. Montesquieu sistematiza el principio tal como lo conocemos: habla de poderes: legislativo, ejecutivo y judicial, ninguno de ellos puede ser ejercido por una sola persona al mismo tiempo; asimismo, Montesquieu aclara que la división tripartita se hace en base a la distinción de las funciones, por ello a cada función corresponde un órgano que sirva de freno y de contrapeso a los otros. En realidad, se trata de una especialización de funciones y no de una división del poder.

La función de legislar consiste en crear normas para que los individuos las acaten, es decir, para establecer un orden normativo orientado al cumplimiento de los fines de toda organización política. En el Estado moderno, la función básica es la legislativa.

Función judicial. Es la facultad de dirimir controversias para que sea posible la convivencia armónica. La facultad conferida al juez asegura el orden jurídico, se

¹ GARCÍA Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, 48ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996, p. 98

² BURGOA O. Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, 17ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005, p. 94.

crean así órganos especializados para dirimir las controversias: cortes, tribunales, etcétera, que deben procurar justicia entre los particulares y los mismos órganos gubernamentales.

Función ejecutiva: esta función comprende actividades de lo más variado, nace propiamente en el siglo XVIII y en muchas ocasiones no se le ha llamado órgano ejecutivo, sino administrativo, ya que realiza actos de gobierno; básicamente la administración consiste en la ejecución dentro de los límites fijados por la ley, de una serie de tareas concretas tendientes a la realización de intereses generales. Por exclusión, toda actividad que se lleve a cabo por el ejecutivo será aquella que no tenga nada que ver con la legislativa y la judicial. El maestro Ignacio Burgo ha expresado esta idea en los siguientes términos:

“... el Poder Ejecutivo, también llamado administrativo, implica la función pública que se traduce en múltiples y diversos actos de autoridad de carácter concreto, particular e individualizado, sin que su motivación y finalidad estriben, respectivamente, en la preexistencia de un conflicto, controversia o cuestión contenciosa de índole jurídica, ni en la solución correspondiente.”³

Potestad tributaria.

Una vez hechas las anteriores precisiones, podemos decir que se ha definido la potestad tributaria como “*la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones*”.⁴

Para el profesor Raúl Rodríguez Lobato, la potestad tributaria “*es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos*”.⁵

Bajo este contexto, se revela en primera instancia, que la potestad tributaria tiene como finalidad proveer al Estado mismo de los recursos necesarios para su subsistencia, vía el establecimiento o imposición de contribuciones.

Para el profesor Hugo Carrasco Iriarte, la naturaleza del propio Estado se explica por medio de reconocer la existencia de una voluntad político-social, originada en el consenso popular, necesaria para legitimar y armonizar la vida en común por la vía del derecho, por lo que tal voluntad goza de la prerrogativa de imponer sus decisiones, incluso por encima de la voluntad de cualquier miembro de la comunidad, con la única limitación de que al hacerlo, ésta se subordine a las disposiciones normativas preestablecidas, y en este sentido, considera que la potestad tributaria tiene su fundamento en el poder soberano de que está investido el Estado.⁶

³ BURGOA O. Ignacio. Ob. Cit., p. 731.

⁴ GARZA, Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano, 24ª ed., Ed. Porrúa, México, 2002, p. 209.

⁵ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª ed., Ed. Oxford, México, 2002, p. 6.

⁶ CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I, 4ª ed., Ed. Iure, México, 2004, p. 13.

Al efecto, podemos distinguir las siguientes características de la potestad tributaria:

- Es abstracto, al tratarse de una potestad derivada del poder de imperio del Estado.
- Permanente, en razón de que es inherente al propio Estado, y por derivar de su poder, sólo se extingue con el Estado mismo.
- Irrenunciable, dado que es un atributo esencial del Estado del cual no puede prescindir, pues sin dicha potestad no podría subsistir.
- Indelegable, dado que delegar tal potestad implicaría desprenderse de ella en forma absoluta y total.

De conformidad con el tratadista Sergio Francisco de la Garza, el ejercicio del poder tributario se presenta sólo cuando el Estado determina cuáles son los hechos o situaciones que al producirse generan la obligación de pago de las contribuciones para los particulares, esto es, se materializa exclusivamente a través de la función legislativa, no así cuando el Estado procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben cubrir, pues en ese momento aquel sólo actúa de una forma análoga a la que observa cualquier acreedor particular, y el ejercicio de su actividad de recaudación se encuentra sometido a las leyes aplicables.

En el mismo sentido, el tratadista Luis Humberto Delgadillo señala:

“Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento.”⁷

No obstante ello, consideramos que la potestad tributaria no se agota meramente en la función legislativa, pues el Estado mismo comprende además la función ejecutiva y la judicial, sin las cuales la primera sería inútil.

Aunado a lo anterior, consideramos que una de las notas distintivas de la potestad tributaria, es la posibilidad de que el Estado, además de establecer las contribuciones o tributos a los gobernados, pueda hacer efectivo su cobro en caso de incumplimiento, aún en contra de la voluntad del sujeto obligado, a través del procedimiento administrativo de ejecución, mismo que será analizado en capítulos posteriores del presente trabajo de investigación.

⁷ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 4ª ed., Ed. Limusa, México, 2004, p. 39.

Bajo este entendido, siguiendo la exposición del maestro Rodríguez Lobato, se tiene que la potestad tributaria se ejerce a través de los poderes de la Unión, en los siguientes términos:

- Poder Legislativo (función normativa), pues éste expide las leyes que establecen las contribuciones y que deben contener los elementos esenciales de los mismos.
- Poder Ejecutivo (función administrativa), que es el encargado de aplicar las leyes tributarias y de proveer en la esfera administrativa para su exacta observancia y cumplimiento, y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, para dirimir las controversias suscitadas entre la Administración Pública y el gobernado con motivo de la aplicación de las leyes fiscales.
- Poder Judicial (función jurisdiccional), en tanto éste poder dirime las controversias suscitadas entre los gobernados y los poderes Ejecutivo o Legislativo, cuando aquél cuestione la legalidad de la actuación de la administración pública, o bien la constitucionalidad de las leyes que en materia impositiva dicte el Legislativo.

Ahora bien, cabe señalar que el ejercicio de la potestad tributaria no es irrestricto por parte del Estado, sino que encuentra límites que se encuentran bien delimitados por la propia regulación que al respecto se contiene en la Constitución, como ordenamiento normativo supremo dentro de un Estado.

Políticamente la Constitución es el pacto establecido entre los miembros de una sociedad para otorgarle unidad y establecer orden en su existencia, por lo tanto, políticamente es el acuerdo de convivencia pacífica y ordenada.

“En sentido restringido y específicamente jurídico - político, conócese con el nombre de Constitución al conjunto de normas jurídicas fundamentales que pretenden modelar la sociedad política y que regulan la organización, funcionamiento y atribuciones del poder, así como los derechos y obligaciones de las personas.”⁸

Cabe mencionar, que el régimen constitucional es una característica de los modernos Estados de Derecho, es decir, aquellos Estados en que el poder personal del soberano es sustituido por el poder impersonal del Derecho, de manera que todo, absolutamente todo se encuentra sometido a normas jurídicas, el Estado se somete al Derecho, y éste debe dejar un amplio margen de libertad al individuo, así como garantizar la protección jurídica de sus derechos fundamentales, en los cuales el propio Estado no puede intervenir; de tal manera que en un régimen constitucional hay limitaciones efectivas e institucionalizadas para los gobernantes en el ejercicio de su poder.

⁸ BORJA, Rodrigo. Derecho Político y Constitucional, FCE, México, 1992, p.321.

En ese sentido, en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se encuentran reguladas las bases sobre las cuales el poder tributario del Estado mexicano es ejercido por los órganos a quienes se atribuye expresamente, tal y como enseguida será analizado.

2.- Artículo 73, fracción VII Constitucional.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece lo siguiente:

“**Artículo 73.-** El Congreso tiene facultad:

...

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

En ese sentido, uno de los aspectos primordiales de la potestad tributaria, consistente en la función legislativa de dictar las normas generales que establezcan las contribuciones, se encuentra recogido en el artículo 73, fracción VII de nuestra Constitución, al prever que es facultad del Congreso establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

A mayor abundamiento, la propia Constitución establece cómo se encuentra conformado el Congreso de la Unión, en los siguientes términos:

“**Artículo 50.-** El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.”

Ahora bien, las contribuciones o tributos han sido definidos por el maestro Sergio Francisco de la Garza como “las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”⁹

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 2º, cuáles las contribuciones en el ámbito del Derecho Fiscal Federal, en los siguientes términos:

- **Impuestos.** Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras.
- **Aportaciones de seguridad social.** Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

⁹ GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p. 320.

- **Contribuciones de mejoras.** Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
- **Derechos.** Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Así pues, retomando el contenido del precepto Constitucional que se analiza, es facultad de las Cámaras de Diputados y Senadores establecer mediante leyes las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

En este sentido, conviene exponer de manera sucinta el proceso de creación de leyes en nuestro orden jurídico mexicano, tomando en cuenta las distintas etapas que lo conforman, siguiendo al efecto la exposición que efectúa el maestro Eduardo García Máynez¹⁰:

- *Iniciativa*, consistente en el acto por el cual determinados órganos del Estado someten a consideración del Congreso un proyecto de Ley.

De conformidad con el artículo 71 de nuestra Constitución, el derecho de iniciar leyes o decretos compete: a) Al Presidente de la República; b) A los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión; c) A las Legislaturas de los Estados.

- *Discusión*, que es el acto por el cual las Cámaras deliberan acerca de las iniciativas, a fin de determinar si deben o no ser aprobadas.

De conformidad con el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todo proyecto de ley o decreto cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas.

A la Cámara donde originalmente se discute un proyecto, se le conoce como *de origen*, y a la otra como *revisora*.

Cabe señalar que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 72, fracción H, de nuestra Carta Magna, la formación de leyes o decretos sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados.

¹⁰ GARCÍA Máynez, Eduardo. Ob. Cit., pp. 43-61.

- *Aprobación*, es el acto por el cual las Cámaras aceptan un proyecto de ley, ya sea en forma parcial o total.
- *Sanción*, consistente en la aceptación de una iniciativa por el Poder Ejecutivo, y debe ser posterior a la aprobación del proyecto por las Cámaras.

Sobre el tema, cabe señalar que el Poder Ejecutivo cuenta con el derecho de veto, que se encuentra consignado en el artículo 72, fracciones B y C de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y consiste en la facultad de aquel de formular observaciones y por ende desechar en todo o en parte algún proyecto de ley, en cuyo caso el mismo será devuelto a la Cámara de Origen, para ser discutido nuevamente, y si fuere aprobado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará nuevamente a la Cámara Revisora, y de aprobarse por la misma mayoría, será turnado al Poder Ejecutivo para su promulgación.

- *Publicación*, que es el acto por el cual la ley ya aprobada y sancionada se da a conocer por el Poder Ejecutivo a quienes deben cumplirla.
- *Iniciación de la vigencia*, esto es, el momento a partir del cual la ley debe comenzar a regir en un lugar y espacio determinado. Existen dos sistemas de iniciación de la vigencia de una norma, a saber, el sucesivo y el sincrónico, contenidos en los artículos 3º y 4º del Código Civil Federal respectivamente.

Así, el inicio será sucesivo cuando la ley no señale la fecha en que comenzará su vigencia, en cuyo caso lo hará tres días después al de su publicación en el Periódico Oficial, y el plazo se ampliará un día más por cada 40 kilómetros de distancia o fracción que exceda de la mitad, en aquellos lugares distintos del en que se efectúe dicha publicación.

Por su parte, el sistema será sincrónico cuando la ley señale la fecha a partir de la cual comenzará su vigencia, en cuyo caso obliga desde ese día con tal de que la publicación haya sido anterior.

Cabe señalar que el artículo Constitucional en análisis, autoriza al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, o dicho en otros términos, los ingresos que se autoricen deben ser los necesarios para cubrir los egresos aprobados.

Al respecto, Felipe Tena Ramírez señala que la ecuación numérica de unos y otros (ingresos y egresos) a que conduciría una interpretación literal de dicho precepto, es irrealizable en la práctica, motivo por el cual mientras el Presupuesto de Egresos se resuelve en cifras, la Ley de Ingresos se reduce a enumerar las fuentes tributables.¹¹

¹¹ TENA Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, 37ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005, p. 324.

3.- Artículo 73, fracción XXIX Constitucional.

El precepto Constitucional que se analiza establece lo siguiente:

“**Artículo 73.-** El Congreso tiene facultad:

...

XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o.** Sobre el comercio exterior;
- 2o.** Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;
- 3o.** Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o.** Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o.** Especiales sobre:
 - a)** Energía eléctrica;
 - b)** Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c)** Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d)** Cerillos y fósforos;
 - e)** Aguamiel y productos de su fermentación;
 - f)** Explotación forestal, y
 - g)** Producción y consumo de cerveza.

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

Del análisis al precepto Constitucional en cita, se advierten las siguientes facultades reservadas al Congreso de la Unión:

- a) Establecer contribuciones sobre el comercio exterior.

Cabe señalar que el artículo 51 de la Ley Aduanera señala cuáles son las contribuciones al comercio exterior, a saber:

“**Artículo 51.** Se causarán los siguientes impuestos al comercio exterior:

- I. **General de importación**, conforme a la tarifa de la ley respectiva.

II.- **General de exportación**, conforme a la tarifa de la Ley respectiva.”

Como complemento del precepto Constitucional en análisis, el artículo 131 de la Carta Magna señala:

“**Artículo 131.-** Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.”

En tal virtud, es facultad exclusiva de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional.

- b) Establecer contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27 Constitucional.

Cabe señalar que el artículo 27 de la Constitución Federal señala:

“**Artículo 27...**

...

Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional.

Son propiedad de la Nación las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional; las aguas marinas interiores; las de las lagunas y esteros que se comuniquen permanentemente o intermitentemente con el mar; la de los lagos interiores de formación natural que estén ligados directamente a corrientes constantes; las de los ríos y sus afluentes directos o indirectos, desde el punto del cauce en que se inicien las primeras aguas permanentes, intermitentes o torrenciales, hasta su desembocadura en el mar, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional; las de las corrientes constantes o intermitentes y sus afluentes directos o indirectos, cuando el cauce de aquéllas en toda su extensión o en parte de ellas, sirva de límite al territorio nacional o a dos entidades federativas, o cuando pase de una entidad federativa a otra o cruce la línea divisoria de la República; las de los lagos, lagunas o esteros cuyos vasos, zonas o riberas, estén cruzadas por líneas divisorias de dos o más entidades o entre la República y un país vecino, o cuando el límite de las riberas sirva

de lindero entre dos entidades federativas o a la República con un país vecino; las de los manantiales que broten en las playas, zonas marítimas, cauces, vasos o riberas de los lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional, y las que se extraigan de las minas; y los cauces, lechos o riberas de los lagos y corrientes interiores en la extensión que fija la ley. Las aguas del subsuelo pueden ser libremente alumbradas mediante obras artificiales y apropiarse por el dueño del terreno, pero cuando lo exija el interés público o se afecten otros aprovechamientos; el Ejecutivo Federal podrá reglamentar su extracción y utilización y aún establecer zonas vedadas, al igual que para las demás aguas de propiedad nacional. Cualesquiera otras aguas no incluidas en la enumeración anterior, se considerarán como parte integrante de la propiedad de los terrenos por los que corran o en los que se encuentren sus depósitos, pero si se localizaren en dos o más predios, el aprovechamiento de estas aguas se considerará de utilidad pública, y quedará sujeto a las disposiciones que dicten los Estados.”

Sobre el tema que nos ocupa, el maestro Sergio Francisco de la Garza expone que una razón por la que sólo el Congreso de la Unión tiene facultad de establecer contribuciones respecto del aprovechamiento y explotación de estos recursos naturales, es que estos recursos son propiedad de la Nación y no así de los Estados, aunado a que sólo el Gobierno Federal, en su carácter de representante de la Nación mexicana, puede proteger adecuadamente el interés general, a través de leyes que obligan a explotación racional de dichos recursos.¹²

- c) De igual forma, es facultad del Congreso de la Unión establecer contribuciones sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

La razón que se aduce para conferir este poder tributario exclusivo, es que al existir una legislación federal para las áreas de instituciones de crédito y seguros, todas las empresas que se dediquen a dichas actividades deben ser gravadas de manera uniforme, independientemente del lugar en que operen.

- d) Respecto a las facultades exclusivas para establecer contribuciones en materia de servicios públicos concesionados o directamente administrados por el Gobierno Federal, generalmente se trata de concesiones para el uso de vías generales de comunicación, radio y televisión.
- e) Finalmente, es facultad exclusiva del Congreso de la Unión, establecer contribuciones sobre las siguientes actividades: energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Una de las razones para el otorgamiento de esta facultad exclusiva al Congreso de la Unión, es que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, a efecto de impedir que la industria quede gravada de forma mayor en unos Estados que en otros.

¹² GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p. 226.

Por otra parte, cabe señalar que el artículo 73, fracción XXIX Constitucional, analizado de manera conjunta con el diverso artículo 73, fracción VII de la Carta Magna, plantea el problema consistente en determinar si la facultad impositiva que prevé éste último sólo debe ejercitarse por el Congreso de la Unión en las materias a que alude la fracción XXIX o en cualesquiera otras no incluidas en ella.

Cabe recordar que en relación con la problemática planteada, el artículo 124 de la Constitución Federal establece:

“**Artículo 124.-** Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

Sobre el tema, coincidimos con la solución que plantea el maestro Ignacio Burgoa, al señalar que la atribución consistente en imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, consignada en la fracción VII, del artículo 73 Constitucional, permite al Congreso de la Unión decretar o imponer *cualquier* contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos públicos y no sólo las establecidas en la fracción XXIX del referido precepto Constitucional,¹³

De igual forma, las entidades federativas tienen sus correspondientes presupuestos de egresos públicos y para cubrirlos las legislaturas locales tienen la necesidad de expedir leyes tendientes a ese objetivo, siendo que pueden gravar las mismas materias sobre las que ya existía una tributación federal, siempre que no se trate de las facultades enumeradas en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.

Así, el maestro Burgoa¹⁴ señala que de adoptarse una interpretación meramente rigorista, en el sentido de que la Federación únicamente estuviera facultada para gravar las materias señaladas en el artículo 73, fracción XXIX de la Constitución, podría generar las siguientes consecuencias:

- a) Se auspiciaría la inequidad fiscal, en cuanto que para sufragar los gastos públicos federales, únicamente deberían contribuir las personas físicas o morales vinculadas con tales actividades y fuentes económicas.
- b) De igual forma, se tendría la necesidad de ampliar constantemente la esfera competencial tributaria del Congreso de la Unión para que estuviere en posibilidad de expedir las leyes impositivas que requiriese la dinámica socioeconómica del país, con la correlativa reducción de la competencia tributaria de las legislaturas locales, pudiendo llegar al extremo de suprimir la autonomía fiscal de las entidades federativas.

4.- Artículo 74, fracción IV Constitucional.

El precepto Constitucional en análisis señala:

¹³ BURGOA O. Ignacio. Ob. Cit., p. 645.

¹⁴ Ibidem, p. 646.

“Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

...

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo Presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.”

El precepto Constitucional que se analiza, contempla tres aspectos importantes en el ámbito financiero público, a saber: el Presupuesto de Egresos, la Ley de Ingresos y la revisión de la cuenta pública.

a) Presupuesto de Egresos.

Tal y como expone Felipe Tena Ramírez, en su obra Derecho Constitucional Mexicano, la administración pública o Poder Ejecutivo, tiene que erogar gastos para poder prestar los servicios públicos que constituyen su objeto, y la autorización de

dichos gastos consta en el Presupuesto de Egresos que expide la Cámara de Diputados y cuya duración es de un año.¹⁵

Para Sergio Francisco de la Garza, la naturaleza jurídica del Presupuesto de Egresos en el Derecho mexicano, es la de un acto formalmente legislativo, en tanto es aprobado por la Cámara de Diputados, y materialmente administrativo, en tanto constituye una autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe erogaciones con cargo de la hacienda pública.¹⁶

De conformidad con lo establecido en el precepto Constitucional analizado, la aprobación del Presupuesto de Egresos debe ser posterior a la de la Ley de Ingresos, lo cual se comprende pues primeramente es necesario saber a cuánto asciende el aproximado de los ingresos que se obtendrán, para autorizar el monto del gasto que se podrá efectuar.

Cabe señalar que de la interpretación del numeral que se comenta, también se advierte que la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos corre a cargo del Ejecutivo Federal, debiendo presentarlas a más tardar el 8 de septiembre de cada año, y la Cámara de Diputados deberá aprobar dicha iniciativa y proyecto antes del 15 de noviembre de cada año; salvo cuando el Ejecutivo inicie su encargo en términos del artículo 83 Constitucional, en cuyo caso podrá enviar la iniciativa de ley y proyecto de presupuesto hasta el 15 de diciembre

Sobre el tema del Presupuesto de Egresos, los tratadistas han elaborado algunos principios que dicho acto debe cumplir, a saber:

- Equilibrio presupuestario. Este principio exige que el cálculo tanto de los gastos como de los ingresos dados en cifras, se efectúe mediante estudios socioeconómicos que permitan llegar a cantidades reales en cuanto a lo que habrá de recaudarse y lo que habrá de gastarse en el mismo ejercicio.
- Anualidad del presupuesto. Consiste en que el Presupuesto de Egresos tiene la vigencia temporal de un año, tal y como lo señala nuestra Constitución en el primer párrafo de la fracción IV, del artículo 74, al señalar que es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto.
- Unidad del presupuesto. Debe existir sólo un presupuesto para todo el Gobierno Federal y no varios, ya que de esa forma se aprecia con mayor exactitud las obligaciones a que en materia de gasto ha de sujetarse el poder público.

¹⁵ TENA Ramírez, Felipe. Ob. Cit., p. 323.

¹⁶ GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., pp. 129-130.

- Universalidad. Consiste en que todos los gastos públicos deben estar autorizados en el presupuesto; este principio es recogido por el artículo 126 de nuestra Carta Magna que dispone textualmente:

“**Artículo 126.-** No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.”

Ahora bien, es la propia Constitución la que en su artículo 75 consagra la excepción a este principio, al establecer:

“**Artículo 75.-** La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley; y en caso de que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.”

- Principio de no afectación de recursos. Conforme a este postulado, no es permisible que determinados recursos estén destinados a cubrir determinados gastos, sino que todos los ingresos componen un fondo común que sirve para financiar todas las erogaciones.

En relación con este principio, el primer párrafo del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación dispone:

“**Artículo 1o.** Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. *Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*”

- Especialidad o separación de gastos. Las autorizaciones presupuestales no deben darse conforme a partidas globales, sino detallando cada caso hasta donde resulte conveniente, a efecto de que se pueda ejercer un control efectivo sobre las erogaciones que efectúe el Poder Ejecutivo.
- Publicidad del presupuesto. Consiste en que el Presupuesto de Egresos aprobado debe darse a conocer a los gobernados por medio de los órganos de difusión idóneos y efectivos para este propósito.

b) Ley de Ingresos.

De igual manera, para hacer frente a los gastos decretados es menester contar con recursos económicos, y la obtención de dichos recursos se hace, entre otros rubros, mediante contribuciones impuestas a los habitantes del país, que el Ejecutivo recauda de acuerdo con la Ley de Ingresos iniciada ante la Cámara de Diputados y expedida anualmente por el Congreso de la Unión.

En términos generales, la Ley de Ingresos de la Federación es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado, y por lo general se trata de una mera lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos.

Así pues, a lado de la Ley de Ingresos de la Federación coexisten leyes especiales que prevén y regulan las diversas contribuciones, mismas que a diferencia de la primera, no se reexpiden cada año

Cabe mencionar que si bien la discusión y aprobación del presupuesto es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, la aprobación de la Ley de Ingresos no compete sólo a dicha Cámara, siendo necesaria la participación en el proceso legislativo de la Cámara de Senadores, pues la fijación de las contribuciones corresponde al Congreso de la Unión, según lo ordena la fracción VII, del artículo 73 Constitucional.

c) Revisión de la cuenta pública.

El artículo 74, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece también el control legislativo del presupuesto, que constituye la etapa final del proceso de ejecución y vigilancia del presupuesto.

De conformidad con lo señalado en el propio texto Constitucional, la revisión de la Cuenta Pública tiene por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Ahora bien, el maestro Sergio Francisco de la Garza señala al respecto, que la Cuenta Pública del Gobierno Federal está constituida por todos los estados contables y financieros y demás información que muestren el registro de las operaciones derivadas de la aplicación de la Ley de Ingresos y del ejercicio del Presupuesto de Egresos, la incidencia de las mismas operaciones y de otras cuentas en el activo y pasivo totales de la Hacienda Pública Federal, y en su patrimonio neto, incluyendo el origen y aplicación de los recursos, así como el resultado de las operaciones del Gobierno Federal y los estados detallados de la deuda pública federal.¹⁷

El examen de la Cuenta Pública es realizado por la Cámara de Diputados con apoyo en la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación, y para tal efecto dicha Cuenta deberá ser presentada dentro de los primeros días del mes de junio.

Finalmente, si de la revisión a la Cuenta Pública se advirtiesen discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas, o no existiera exactitud o justificación en los

¹⁷ Ibidem, p. 196.

ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades que conforme a la ley procedan.

5.- Artículo 31, fracción IV, Constitucional.

“**Artículo 31.-** Son obligaciones de los mexicanos:

...

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 precepto Constitucional en análisis, reconoce tres órganos legislativos que tienen la facultad para establecer contribuciones: el Congreso de la Unión, las legislaturas de los Estados y la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

En ese sentido, del análisis sistemático de lo dispuesto por los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII, XXIX, 115 y 124 de la Constitución Federal, encontramos que el sistema de contribuciones en el Derecho Fiscal mexicano, se organiza de la siguiente forma:

- A. ***Facultades concurrentes.*** Según se analizó en líneas anteriores, el Congreso de la Unión se encuentra facultado para imponer cualquier clase de contribuciones, y no sólo las enunciadas en la fracción XXIX del artículo 73, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de igual forma, de conformidad con el artículo 124 Constitucional, las facultades que no están expresamente concedidas por la propia Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados, por lo que Federación y Estados pueden gravar una misma materia.
- B. ***Facultades reservadas.*** Existen limitaciones a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación, esto es, las señaladas en el artículo 73, fracción XXIX del artículo 73 Constitucional.
- C. ***Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados.*** En estos casos, es la propia Constitución la que establece prohibiciones a los Estados, a saber:

No podrán en ningún caso:

- Gravar del tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio (Artículo 117, fracción IV).

- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera (Artículo 117, fracción V).
- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía (Artículo 117, fracción VI).
- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia (Artículo 117, fracción VII).
- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (Artículo 117, fracción IX).

No podrán sin consentimiento del Congreso de la Unión:

- Establecer derechos de tonelaje, ni otro de alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

D. ***Hacienda municipal.*** Los Municipios no tienen propiamente potestad tributaria, pues en término de lo previsto por el artículo 115, fracción IV, Constitucional, los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de los Estados establezcan a su favor.

Bajo este contexto, entre otros ingresos, los Municipios percibirán las contribuciones relativas a la propiedad inmobiliaria y los derechos que se cobran por los servicios municipales, establecidos por las legislaturas de los Estados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 115, fracción IV, incisos a) y c), de la Constitución.

5.1.- Principio de generalidad.

Al encontrarse previstas en normas jurídicas, las contribuciones participan de la característica de generalidad, ya que el ser general es uno de los principales atributos del acto legislativo.

Ahora bien, una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma prevea.

En ese sentido, el profesor Arrijoa Vizcaino enuncia el principio de generalidad en materia tributaria, señalando que “sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.”¹⁸

El citado principio encuentra sustento en la primera parte del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone “son obligaciones de los mexicanos”, lo cual significa que toda persona que se ubique en las hipótesis normativas contenidas en las leyes tributarias nacionales, automáticamente queda obligada a contribuir para los gastos públicos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha enunciado el principio de generalidad mediante tesis aislada de la siguiente forma:

No. Registro: 232,513
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 145-150 Primera Parte
Tesis:
Página: 65
Genealogía:
Informe 1981, Primera Parte, Pleno, tesis 10, página 570.

“EQUIDAD Y GENERALIDAD EN MATERIA JURIDICO-FISCAL. El principio de equidad, que debe satisfacer toda norma jurídico-fiscal, tiene como elemento esencial el de que, con respecto a los destinatarios de la misma, se trate de manera igual a quienes se encuentren en igual situación y, en cambio la generalidad que también debe revestir todo ordenamiento legal, se manifiesta en que sus disposiciones se apliquen a todas las personas que se coloquen en las hipótesis por ellas previstas, sin consideración de especie o de persona.

Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo. Secretario: Jorge Nila Andrade.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Volúmenes 91-96, Primera Parte, página 59, tesis de rubro "CERVEZA, AGUA ENVASADA Y CEMENTO, CONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA VENTA DE, REALIZADA POR COMISIONISTAS Y DISTRIBUIDORES."

Nota: En el Informe de 1981, la tesis aparece bajo el rubro "EQUIDAD EN MATERIA JURIDICO FISCAL."

¹⁸ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, 16ª ed., Ed. Themis, México, 2002, p. 248.

Ahora bien, dada la estrecha correlación con el principio que se analiza, debe hacerse mención al artículo 13 de nuestra Constitución Federal, que establece:

“**ARTÍCULO 13.-** Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales...”

Del precepto Constitucional transcrito, se observa que por disposición del Constituyente, nadie puede ser juzgado por leyes privativas, entendiéndose por estas aquellas que carecen de las características de generalidad, abstracción y de ser impersonales, esto es, en sentido material no son leyes en realidad, pues se refieren a una o varias personas individualmente determinadas, siendo que a cualquier otra persona que no sea de las señaladas, aún cuando se encuentre en la misma situación de hecho prevista en la ley, ésta no le será aplicada.

Al respecto, no debe confundirse las leyes privativas, con las leyes especiales, pues como se ha dicho, las primeras no crean situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, mientras que las leyes especiales aún cuando se apliquen únicamente a una o varias categorías de personas, sí tienen la nota de generalidad, puesto que se aplican a todos los sujetos que se ubiquen en los supuestos regulados por la norma.

En este mismo sentido, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis de jurisprudencia:

No. Registro: 196,732
Jurisprudencia
Materia(s):Constitucional
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VII, Marzo de 1998
Tesis: P./J. 18/98
Página: 7

“**LEYES PRIVATIVAS. SU DIFERENCIA CON LAS LEYES ESPECIALES.** Las leyes privativas se caracterizan porque se refieren a personas nominalmente designadas, atendiendo a criterios subjetivos y por el hecho de que después de aplicarse al caso previsto y determinado de antemano pierden su vigencia, encontrándose prohibidas por el artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debido a que atentan contra el principio de igualdad jurídica; mientras que las leyes especiales, aun cuando se aplican a una o a varias categorías de personas relacionadas con hechos, situaciones o actividades específicas, sí se encuentran investidas de las características de generalidad, abstracción y permanencia, dado que se aplican a todas las personas que se colocan dentro de las hipótesis que prevén y no están dirigidas a una persona o grupo de ellas individualmente determinado, además de que su vigencia jurídica pervive después de aplicarse a un caso concreto para regular los casos posteriores en que se actualicen los supuestos contenidos en ellas, no transgrediendo, por tanto, el citado precepto constitucional.

Amparo en revisión 8981/84. Fábrica de Jabón La Corona, S.A. 4 de junio de 1985. Mayoría de dieciocho votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 359/97. Felipe Tuz Cohuo. 25 de septiembre de 1997. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Amparo en revisión 262/97. Gabriel Neira Rodríguez y coag. 29 de septiembre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo en revisión 568/97. Jaime Salvador Jury Estefan y coags. 9 de octubre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Fortunata Florentina Silva Vásquez.

Amparo en revisión 1819/96. Manuel Rodolfo Morales Martínez. 9 de octubre de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de febrero en curso, aprobó, con el número 18/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de febrero de mil novecientos noventa y ocho.”

Así, tomando en cuenta la garantía consagrada en el artículo 13 Constitucional, el maestro Flores Zavala señala que las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas, sino que por el contrario, la contribución se debe establecer de forma tal, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada con el hecho generador debe ser sujeto de la contribución¹⁹.

5.2.- Principio de obligatoriedad.

En términos de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación de carácter público.

Por ende, conforme al principio de obligatoriedad, toda persona que se coloque en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria nacional, adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, en la forma y dentro del plazo que la misma ley establezca.

En estos términos, una vez que una contribución ha sido establecida por medio de Ley, el Estado, a través de los órganos competentes está facultado para hacer efectivo el cobro de la misma mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el orden jurídico.

Al respecto, el tratadista Arrijo Vizcaíno señala que el principio de obligatoriedad no debe entenderse como un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, sino como una auténtica obligación pública de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares.²⁰

En ese sentido, el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no constituye una dádiva o una aportación voluntaria, sino un sacrificio económico que la norma

¹⁹ FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 34ª ed., Ed. Porrúa, México, 2004, p. 171.

²⁰ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., p. 252.

Constitucional impone a los gobernados con el objeto de sufragar los gastos públicos.

5.3.- Principio de vinculación con el gasto público.

Diversas son las teorías que han sido elaboradas para tratar de justificar la existencia de las contribuciones, sin embargo, en nuestro orden jurídico es la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos la que sienta las bases y establece los principios sobre los cuales se erige el sistema fiscal mexicano

El artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los *gastos públicos*, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan.

En ese sentido, la propia Constitución señala que los ingresos percibidos por el Estado Mexicano provenientes de las contribuciones deben destinarse a la satisfacción de los gastos públicos, ya sea en el ámbito federal, estatal o municipal.

Así pues, el principio Constitucional de vinculación con el gasto público, establece una obligación a cargo del Estado, la cual sólo se cumplirá si emplea todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude a la integración de un Presupuesto Público cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene el derecho de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones.

De tal modo, para el Derecho Fiscal mexicano, la finalidad de las contribuciones, radica esencialmente en la satisfacción de los gastos públicos; al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el criterio de lo que constitucionalmente entiende como la naturaleza del gasto público, en los siguientes términos:

“Séptima Época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Informes
Tomo: Informe 1969
Página: 25

“GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como *todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos*, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. *El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.* Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a

la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. *El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.*

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. Cinco votos. Ponente Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabañas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados: 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1528/62. José Cardona Saldaña y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 1553/62. Autotransportes Orendain, S. A. de C. V. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y coagraviados. 10 de abril de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez.

Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: José Chanes Nieto.

Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Cinco votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas."

Acorde con la tesis de jurisprudencia transcrita, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el gasto público tiene un sentido social y un alcance de

interés colectivo, debiendo entenderse por tal, aquel que se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

Así pues, acorde con lo sustentado por nuestro Máximo Tribunal, el concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto; y formalmente, para que un gasto sea público, es necesario que en el presupuesto de egresos de la Nación, esté prescrita la partida correspondiente.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación también ha resuelto que las contribuciones destinadas al pago de un gasto público específico, no infringen, sino que acatan fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en tanto se beneficia en forma directa a la colectividad. La tesis de jurisprudencia en comento señala:

No. Registro: 192,853
Jurisprudencia
Materia(s):Constitucional, Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: X, Noviembre de 1999
Tesis: P./J. 106/99
Página: 26

“CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PÚBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. Al establecer el precepto constitucional mencionado que los tributos deben destinarse al pago de los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que resida el contribuyente, no exige que el producto de la recaudación relativa deba ingresar a una caja común en la que se mezcle con el de los demás impuestos y se pierda su origen, sino la prohibición de que se destine al pago de gastos que no estén encaminados a satisfacer las funciones y servicios que el Estado debe prestar a la colectividad. Por tanto, si el producto de la recaudación es destinado al pago de un gasto público especial que beneficia en forma directa a la colectividad, no sólo no infringe, sino que acata fielmente lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S.A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Noé Castañón León.

Amparo en revisión 153/98. Servicios Inmobiliarios ICA, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1998. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1548/98. Alimentos Rápidos de la Garza, S. de R.L. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1911/98. Inovart, S.A. de C.V. 26 de octubre de 1998. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán y Juan N. Silva Meza. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

Amparo en revisión 805/98. Productos Electrónicos de la Laguna, S.A. de C.V. 29 de octubre de 1998. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: José Vicente Aguinaco Alemán, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Hilario Sánchez Cortés.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 106/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.”

5.4.- Principio de proporcionalidad.

Sobre el tema, cabe indicar en primer término que reconocidos autores como Sergio Francisco de la Garza y Ernesto Flores Zavala, sostienen que en realidad, del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se advierte que los principios de proporcionalidad y equidad sean distintos, sino que son uno solo, identificado con el principio de justicia elaborado por Adam Smith; no obstante ello, sobre esta materia, la labor de los Tribunales Federales del país se ha encargado de establecer una diferenciación congruente entre ambos conceptos, motivo por el cual consideramos que tanto el principio de proporcionalidad y equidad son diferentes y pueden analizarse en forma separada.

Bajo este entendido, siguiendo la exposición que al efecto realiza el tratadista Adolfo Arrijo Vizcaíno²¹, podemos decir que el principio de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica tres elementos fundamentales, a saber:

a) Las contribuciones deberán establecerse en las leyes de conformidad con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos contribuyan en forma cualitativamente superior a las personas que obtienen medianos y reducidos recursos.

Por tal motivo, se puede afirmar que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasa o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos.

En relación con lo anterior, el profesor Hugo Carrasco Iriarte, brinda los siguientes conceptos de capacidad económica y capacidad contributiva:

“Capacidad económica. La capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga.

Capacidad contributiva. Las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva, es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible.”²²

²¹ Ibidem, pp. 256-259.

²² CARRASCO Iriarte, Hugo. Ob. Cit., p. 97.

b) Considerando a cada contribuyente individualmente, la ley deberá obligarlo a contribuir exclusivamente una parte razonable de sus ingresos, utilidades o rendimientos, ya que de lo contrario se permitiría que a través de las contribuciones se privara a los gobernados de dichos bienes.

c) En relación con la economía general de un país, las cargas tributarias deberán ser distribuidas en forma equilibrada entre todas las fuentes de riqueza disponibles y existentes, con el objeto de que no sean sólo unas pocas las que contribuyan.

Ahora bien, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha acuñado jurisprudencialmente el concepto de proporcionalidad en los siguientes términos:

No. Registro: 184,291
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVII, Mayo de 2003
Tesis: P./J. 10/2003
Página: 144

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qalyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.”

En ese sentido, se advierte que nuestro Máximo Tribunal, coincide con los puntos reseñados con antelación en los puntos a) y b), como parte del concepto de proporcionalidad, puesto que señala que por una parte, los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva, entendiendo ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica.

Bajo este punto de vista, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto y la capacidad contributiva de los causantes, en razón de lo cual debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Por otra parte, acorde con nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, la proporcionalidad también implica que los sujetos pasivos deben aportar una parte adecuada, esto es, razonable, de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada, de manera que permita la subsistencia decorosa de los gobernados.

Por último, cabe mencionar que en relación con el mencionado principio de proporcionalidad, el profesor Arrijoa Vizcaino señala que “los únicos tributos que se ajustan a este Principio son los que se determinan a base de tarifas progresivas, ya que dichas tarifas son precisamente las únicas que garantizan que a un ingreso superior corresponda, en términos cualitativos, una contribución mayor...”²³

Al respecto, cabe recordar que la tarifa progresiva es aquella que establece tasas diferenciales cuyo impacto económico se acrecenta en la medida en que el monto del hecho generador es mayor, esto es, aumentan cuando la base es mayor, y por el contrario, aminora cuando dicho monto es menor. A diferencia de la tarifa proporcional y la tarifa fija, ya que la primera consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal, esto es, cualquiera que sea la base; mientras que la segunda implica que al hecho generador no se aplica un porcentaje determinado, sino una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal.

²³ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., p. 257.

No obstante ello, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado jurisprudencialmente que no sólo a base de tarifas progresivas se cumple el principio de proporcionalidad, sino también a través de las llamadas tarifas proporcionales, mediante las cuales no varía la tasa, pero sí la base, que será mayor o menor atendiendo a la distinta aptitud contributiva de los contribuyentes.

La jurisprudencia en cita señala:

No. Registro: 198,695
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Mayo de 1997
Tesis: P./J. 31/97
Página: 59

“RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.

Amparo en revisión 1573/94. María Guadalupe Olea Sánchez. 9 de enero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 529/92. Distribuidora Dina de Morelos, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco J. Sandoval López

Amparo en revisión 794/92. Tauro Consultora de Derecho Fiscal, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 964/89. Grupo Lepa Marmau, S.A. de C.V. 11 de febrero de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Adriana Escorza Carranza.

Amparo en revisión 1516/94. Porcelanite, S.A. de C.V. 4 de marzo de 1997. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Juan Díaz Romero y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Adriana Campuzano de Ortiz.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el doce de mayo en curso, aprobó, con el número 31/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a doce de mayo de mil novecientos noventa y siete.

No obstante ello, en opinión personal del suscrito, a través de las tarifas proporcionales no se respeta cabalmente el principio de proporcionalidad de las contribuciones consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puesto que independientemente de que la base gravable varíe entre un contribuyente y otro, al aplicarse la misma tasa, el sacrificio económico que realizan los contribuyentes no tiene el mismo impacto.

Para concluir este apartado, conviene citar las palabras de Servando J. Garza, en donde se expresa claramente la idea apuntada en los siguientes términos:

“Si el impuesto sobre la renta gravara con cuota fija (proporcional) y única, la renta de los contribuyentes, sin diferenciar su distinta capacidad constructiva, estaríamos en presencia de una injusticia legal.

Si el causante que percibe una renta anual de cinco mil pesos debe pagar una cuota del 5 por ciento y este mismo porcentaje es la cuota para el causante que obtuvo una renta de un millón, el impuesto sería justo en apariencia, pero en realidad, injusto.”²⁴

5.5.- Principio de equidad.

El principio de equidad consagrado en el artículo 31, fracción IV Constitucional, implica que las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentran colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo distinciones indebidas.

En ese sentido, todos los sujetos pasivos de un mismo tributo colocados en situaciones idénticas o similares, deberán recibir un tratamiento idéntico en cuanto a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones, etcétera, debiendo variar únicamente en lo relativo a las tasas, cuotas o tarifas, pues en atención al principio de proporcionalidad, éstas últimas deben atender a las distintas capacidades económicas de los sujetos.

Ahora bien, tal y como se apuntó en el apartado anterior, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha encargado de delimitar el concepto de equidad en el Derecho Tributario Mexicano, en atención a lo cual consideramos relevante analizar diversos criterios jurisprudenciales definidos por nuestro Máximo Tribunal, de los cuales se desprende con claridad el contenido y alcances del principio de equidad.

²⁴ GARZA, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Obras Clásicas, T. II, 2002, p. 66.

Así, en primer lugar se citan las tesis de jurisprudencia P./J. 42/97 y P./J. 24/2000, que a la letra indican:

No. Registro: 198,402
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Junio de 1997
Tesis: P./J. 42/97
Página: 36

“EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.”

No. Registro: 192,290
Jurisprudencia

Materia(s):Constitucional, Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XI, Marzo de 2000
Tesis: P./J. 24/2000
Página: 35

“IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 1o. de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.”

Así pues, de las tesis de jurisprudencia transcritas, se desprenden las siguientes consideraciones en relación con el principio de equidad de las contribuciones:

1. En primer orden, si bien en nuestro orden jurídico todos los hombres son iguales *ante la ley*, lo cierto es que el texto Constitucional reconoce la existencia de diferencias patrimoniales entre las personas, esto es, reconoce la existencia de desigualdades materiales y económicas.

2. En ese entendido, los sujetos pasivos de una contribución que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una situación idéntica frente a la norma jurídica que lo regula, ya que de lo contrario se generaría un trato discriminatorio injustificado entre situaciones análogas.
3. Por el contrario, no se puede dar un trato igual a sujetos ubicados en diferentes situaciones, ya que ello se traduce en desigualdad jurídica.
4. En síntesis, las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.
5. En atención al principio de equidad, el Legislador se encuentra obligado a crear distintas categorías de contribuyentes o sujetos obligados sobre bases objetivas y razonables, que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría.

No menos interesante resulta la tesis P./J. 41/97, que enseguida se transcribe:

No. Registro: 198,403
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Junio de 1997
Tesis: P./J. 41/97
Página: 43

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constanancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.”

Del contenido de la tesis jurisprudencial que se analiza, se desprenden los elementos que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado para que una ley sea equitativa en términos del artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, a saber:

1. El legislador puede contemplar la desigualdad de trato, siempre que la distinción efectuada no sea artificiosa o injustificada, y por el contrario, una desigualdad de trato será inconstitucional cuando produzca distinción entre situaciones tributarias semejantes o idénticas, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
2. A iguales supuestos de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias de derecho.
3. Una vez efectuada la distinción por el Legislador, las consecuencias jurídicas resultantes de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo.

5.6.- Principio de reserva de ley.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala con claridad que es obligación de los mexicanos 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*.

Así, al analizar el contenido del artículo 73, fracción VII, de nuestra Constitución en líneas precedentes, señalamos que es facultad de las Cámaras de Diputados y Senadores establecer mediante leyes las contribuciones necesarias para

cubrir el presupuesto, para lo cual es necesario seguir el proceso legislativo que nuestra propia Constitución prevé.

En ese sentido, premisa fundamental de nuestro Derecho Tributario, es que sólo mediante un ordenamiento jurídico con el rango de Ley, pueden imponerse contribuciones a los mexicanos.

Ahora bien, desde el punto de vista material, el maestro Rojina Villegas proporciona el siguiente concepto de ley:

“... se entiende por ley toda disposición de orden general, abstracta y obligatoria que dispone no para un caso determinado, sino para situaciones generales.”²⁵

Por su parte, el profesor Rodríguez Lobato nos proporciona la siguiente definición:

“La ley es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.”²⁶

Ahora bien, para Servando J. Garza²⁷, el principio de reserva de ley implica que en la Ley en que se establezca un impuesto, deberán encontrarse todos y cada uno de los elementos que en su conjunto integran el tributo, es decir, sujeto, objeto, base, cuota o tasa y época de pago.

Así, el principio de reserva de ley, se ha enunciado en el siguiente aforismo latino: “nullum tributum sine lege”, esto es, que no hay contribución sin Ley.

El tratadista Marat Paredes Montiel enuncia el principio de reserva de ley en los siguientes términos:

“El contenido de la reserva de ley, consiste, pues, en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador.”²⁸

Otro de los aspectos que abarca el principio de reserva de ley, se refiere a la interrelación existente entre las leyes y el reglamento, lo cual implica que cuando constitucionalmente se establece el principio de reserva de ley para una determinada materia, el legislador no puede delegar dicha materia en el Poder Ejecutivo (facultad reglamentaria), sino en los casos y condiciones que señale el propio ordenamiento Constitucional.

²⁵ ROJINA Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil, 37ª ed., Ed. Porrúa, México, T. I, 2006 p. 35.

²⁶ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 25.

²⁷ GARZA, Servando J. Ob. Cit., p. 18.

²⁸ PAREDES Montiel, Marat y Raúl Rodríguez Lobato. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 67.

En ese sentido, podemos formular los siguientes elementos que integran el principio de reserva de ley en materia tributaria:

1. La reserva de ley nace por disposición constitucional.
2. Sólo mediante ley se pueden establecer las contribuciones.
3. En la ley que se establezca una contribución, han de contemplarse todos y cada uno de los elementos del tributo.
4. El reglamento no puede ir más allá de la Ley que reglamenta, y en ningún caso ha de delegarse al Poder Ejecutivo la facultad de establecer los elementos de una contribución mediante un reglamento.

Ahora bien, cabe señalar que nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tesis aislada y por mayoría de votos, formuló las siguientes precisiones en relación con los alcances del principio de reserva de ley:

No. Registro: 197,375
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Noviembre de 1997
Tesis: P. CXLVIII/97
Página: 78

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a

cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.”

Así pues, de la tesis aislada en cita, se advierte que la Suprema Corte de Justicia de la Nación distinguió entre una reserva de ley absoluta y otra relativa; absoluta cuando una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal, ya sea local o federal, sin que pueda ser regulada por otras fuentes, por ejemplo, mediante reglamentos.

En cambio, por virtud de la reserva de ley relativa, se permite que otras fuentes diversas a la ley, regulen parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse.

No obstante lo anterior, no coincidimos con el señalamiento de que en materia tributaria, la reserva de ley es exclusivamente relativa, habida cuenta que como hemos mencionado, por disposición Constitucional, sólo a través de la ley pueden establecerse las contribuciones y sus elementos esenciales, por lo que cualquier ley que delegue al Ejecutivo la facultad de establecer alguno de los elementos esenciales de las contribuciones, será en esencia inconstitucional.

Ahora bien, como excepciones al principio de reserva de ley, se encuentran las figuras del decreto-ley y del decreto delegado.

El decreto-ley consiste en la autorización que la Constitución otorga al Poder Ejecutivo, para que, ante situaciones consideradas como graves para la paz pública, asuma la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación.

Es el caso del artículo 29 de nuestra Constitución, que textualmente señala:

“ARTÍCULO 29.- En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los Titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso, se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.”

En ese entendido, como señala el tratadista Paredes Montiel²⁹, podría suceder que el ejecutivo estableciera alguna contribución o modificara alguno de los elementos de los ya existentes, en cuyo caso ese estaría en presencia de una excepción al principio de reserva de ley.

Por otra parte, el decreto delegado se concibe como la autorización que la Constitución otorga al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos.

Así, en el artículo 131, segundo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se encuentra prevista la figura del decreto delegado, en los siguientes términos:

“Artículo 131...

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Así pues, en los casos urgentes que la propia Constitución prevé, el Presidente de la República, previamente facultado por el Congreso de la Unión, puede aumentar, disminuir o suprimir las tarifas de exportación e importación, así como para crear otras, en lo que constituye otra clara excepción al principio de reserva de ley.

Por otra parte, debemos señalar que principio complementario al de reserva de ley, es el de autoridad formal de la ley, o de primacía de la ley, que implica que la ley tributaria sólo puede ser reformada y derogada por otro acto legislativo de igual naturaleza, formal y materialmente hablando.

²⁹ Ibidem, p.33.

Dicho principio de autoridad formal de la ley, se encuentra contemplado expresamente en el artículo 72, Apartado F, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que señala:

“F. En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.”

Por último, cabe indicar que tanto el principio de reserva de ley, como el de autoridad formal de la ley, forman parte de un concepto más amplio, como lo es el principio de legalidad, cuyo contenido y alcances no se limitan a la materia tributaria, y que a nuestro juicio, si bien encuentra apoyo en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deriva esencialmente de las garantías de seguridad jurídica contempladas en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, mismas que por su extensión y materia, escapan a los fines de la presente investigación.

No obstante ello, podemos mencionar que el profesor Arrijo Vizcaíno³⁰, enuncia el principio de legalidad en materia tributaria en dos postulados, a saber:

- a) La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso de que se trate.
- b) Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables.

Como conclusión del presente apartado, consideramos apropiado efectuar la cita de la siguiente tesis de jurisprudencia, que sintetiza tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley:

No. Registro: 232,797
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 91-96 Primera Parte
Tesis:
Página: 173
Genealogía:
Informe 1974, Primera Parte, Pleno, página 347.
Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 54, página 105.
Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 86, página 158.
Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 168, página 169.

³⁰ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., pp. 267-268.

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Semanario Judicial de la Federación, Volúmenes 91-96, la referencia de la página 91 es incorrecta, por lo que se corrige, como se observa en este registro.”

CAPÍTULO SEGUNDO. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

1.- Concepto.

Antes de entrar al estudio de la obligación tributaria, resulta conveniente conocer el concepto civil de “obligación”, para trasladarla posteriormente a la rama del derecho fiscal.

En ese entendido, en el ámbito del Derecho Civil, el maestro Ernesto Gutiérrez y González brinda las siguientes definiciones:

“La obligación en un sentido amplio, es la necesidad jurídica de cumplir voluntariamente una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral), en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir, o a favor de un sujeto que ya existe...”

La obligación stricto sensu, o en sentido estricto o restringido, para el efecto de esta teoría del deber jurídico, es la necesidad jurídica de mantenerse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, (pecuniaria o moral), a favor de un sujeto que eventualmente pueda llegar a existir, y si existe, aceptar.”¹

Por derecho personal o derecho de crédito convencional se entiende:

“la necesidad jurídica que tiene una persona denominada obligado-deudor, de cumplir voluntariamente a favor de otra persona, denominada acreedor, que le puede exigir, una prestación de carácter patrimonial (pecuniaria o moral).”²

De las anteriores definiciones, se desprenden los elementos esenciales comunes a toda obligación, como son:

- a) Los sujetos.
- b) La relación jurídica que los une; y
- c) El objeto.

Pues bien, en cuanto a los sujetos, estos son el ‘acreedor’, que es la persona que legalmente puede exigir el cumplimiento del objeto de la obligación, y por otra parte, el ‘deudor’, que es aquella persona que debe cumplir.

“ La tesis alemana de lo que es la relación jurídica, reduce a ésta a la facultad que tiene el acreedor de “poder exigir” a su deudor que cumpla, y la situación del deudor de “deber cumplir” con la pretensión de su acreedor. **En otras palabras, la relación jurídica se reduce a un “poder exigir” y a un deber “cumplir”, situación ésta que se engloba bajo el vocablo “Schuld”.**³

Existe un segundo momento que se origina con el hecho ilícito, que no es ya la relación jurídica propiamente dicha, sino una consecuencia de haberla incumplido; y

¹ GUTIÉRREZ y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, 12ª ed., Ed. Porrúa, México, T. I, 1998, pp. 46-47.

² Ibidem, p. 48.

³ Ibidem, p. 111.

a esta secuencia en la tesis alemana de la relación jurídica se le designa con el nombre de “Haftung”.

“Haftung viene a ser la coacción del poder público para que se haga efectiva la obligación cuando el deudor no la cumple voluntariamente, pero esto no es ya integrante de la relación jurídica ni por lo mismo, parte de la obligación. La idea de acción judicial queda fuera de la obligación; la acción judicial que pueda ejercitarse es posterior al nacimiento de la obligación, posterior al nacimiento de la relación de derecho, no es elemento de ella.”⁴

Por cuanto hace al objeto de la obligación, este puede tener dos acepciones distintas, a saber:

1ª.- La conducta que debe observar o realizar el obligado (objeto directo). Esta conducta, puede ser de tres diferentes tipos:

- a).- Una conducta en que el obligado debe “Dar”.
- b).- Una conducta en que el obligado debe de “Hacer”, y
- c).- Una conducta en donde el obligado “debe no hacer o abstenerse”.

2ª .- La “cosa” material que en la conducta de “dar”, debe precisamente entregar el obligado (objeto indirecto).

Una vez precisado el concepto civil de obligación, podemos entonces efectuar el estudio de la obligación tributaria.

El maestro Emilio Margáin Manautou ha definido la obligación tributaria como *“el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”*⁵

Giuliani Fonrouge define a la obligación tributaria como *“el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.”*⁶

Por su parte, el maestro Sergio Francisco de la Garza menciona que *“la relación tributaria sustantiva principal es aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o e especie en que consiste el tributo.”*⁷

⁴ Ibidem, p. 112.

⁵ MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 17ª ed., Ed. Porrúa, México, 2004, p. 244.

⁶ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, 5ª ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, p.392.

⁷ GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p.455.

De los conceptos vertidos, consideramos a la obligación tributaria (sustantiva), como el vínculo jurídico a través del cuál el sujeto activo (el Estado), tiene derecho a exigir del sujeto pasivo (el Gobernado o contribuyente) el entero de una cantidad en dinero por haberse ubicado este último, en la hipótesis prevista en ley.

Como características de la obligación tributaria sustantiva, Ernesto Eseverri señala las siguientes:⁸

- Es una obligación *ex lege*, en cuanto que sólo en virtud de la Ley se fijan los presupuestos de hecho de los cuales se origina su nacimiento, sin importar la voluntad del acreedor o del obligado.
- Es una obligación de derecho público y por tanto indisponible, de forma que tanto su contenido como su régimen jurídico quedan también al margen de la voluntad de las partes.
- Es de contenido patrimonial, al tratarse de una obligación de dar, salvo excepciones, una suma de dinero al ente público en concepto de tributo.

2.- Relación jurídica tributaria.

Antes de continuar con el análisis de la obligación fiscal, es oportuno efectuar la distinción entre la obligación tributaria, de la relación jurídica tributaria, que sustancialmente son distintas.

Siguiendo la exposición que efectúa el maestro Emilio Margáin Manautou, en su obra “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, podemos decir que puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria. Tal es así, pues al realizar una persona actividades que por ley se encuentran gravadas, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario, esto es, se deben una y otra una serie de prestaciones que serán cumplidas, aún cuando dicha persona nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria.

En ese entendido, se observa que la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, mientras que la obligación tributaria únicamente está a cargo del sujeto pasivo, más nunca del sujeto activo.

Consecuentemente, el maestro Margain define a la relación jurídica tributaria como *“el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”*⁹

⁸ ESEVERRI, Ernesto y Juan Lopez Martínez. Temas Prácticos de Derecho Financiero. Parte General. 4ª ed., Ed. Aranzadi, España, 1999, p. 343.

⁹ MARGÁIN Manautou, Emilio. Ob. Cit., p. 286.

Giuliani Fonrouge define a la relación jurídico tributaria como “la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares –contribuyentes o terceros-, como consecuencia del ejercicio del poder tributario.”¹⁰

Por tanto, podemos concluir que la obligación tributaria implica la carga que tiene el particular o contribuyente de enterar la contribución correspondiente, con motivo de haber realizado el hecho generador previsto en la ley, mientras que en la relación jurídica tributaria, existen derechos y obligaciones recíprocas entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, sin implicar para este último la necesidad de determinar y enterar una contribución determinada.

3.- Obligación tributaria sustantiva.

Para el profesor Raúl Rodríguez Lobato, éste tipo de obligaciones fiscales consiste en el deber del contribuyente de entregar una cantidad de dinero al Estado, en virtud de haberse causado una contribución, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno. El objeto de la obligación tributaria sustantiva es única y exclusivamente un dar, esto es, la cantidad de dinero que se entrega al Estado cuando se ha causado un tributo o contribución.¹¹

De acuerdo con el maestro Sergio Francisco de la Garza, la obligación fiscal sustantiva puede subdividirse a su vez, en los siguientes tipos:

- a) Relaciones tributarias que tiene como contenido el pago de un tributo.
- b) Relaciones cuyo contenido es el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.
- c) Relaciones cuyo contenido es el pago de un interés moratorio.
- d) Relaciones cuyo contenido es la garantía de prestaciones tributarias o fiscales.
- e) Relaciones cuyo contenido es el pago de gastos de ejecución.
- f) Relaciones que tienen como contenido el pago de una sanción pecuniaria o multa.

Así, para referirse al primero de los incisos que han quedado precisados, el autor que se comenta utiliza la expresión de “relación jurídica tributaria sustantiva principal”, y la define como:

¹⁰ GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit., p. 398.

¹¹ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 109.

“... aquella que existe entre el ente público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.”¹²

De esta clasificación podemos distinguir una naturaleza jurídica distinta para cada uno de los conceptos, pero como elemento común, una cantidad líquida o en dinero, que el sujeto pasivo debe cubrir a favor del Estado.

4.- Obligación tributaria formal.

El Derecho Fiscal regula además de la obligación fiscal sustantiva, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio realizador del hecho generador como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación sustantiva. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.¹³

El contenido de este tipo de obligaciones puede ser un hacer, es decir, la prestación o realización de un hecho determinado, por ejemplo, presentar una declaración, informes o avisos; un no hacer, esto es, una abstención o la no realización de una conducta determinada, por ejemplo, no introducir mercancías de procedencia extranjera a territorio nacional sin el pago de los correspondientes impuestos al comercio exterior. Existen autores que señalan que, también puede consistir en un tolerar, esto es, permitir o soportar una determinada conducta del sujeto activo en una relación tributaria, por ejemplo, soportar la realización de una visita domiciliaria por parte de la autoridad fiscal a efecto de comprobar el cumplimiento y observancia de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente; en lo que nosotros no coincidimos, ya que desde cualquier punto de vista ese “tolerar” ya está incluido dentro del hacer o no hacer, dado que “tolerar” implica un hacer, es decir un permitir, o bien implica un no hacer, esto es, no oponerse.

5.- Elementos.

5.1. Sujetos.

De la definición de obligación tributaria, encontramos la presencia de dos sujetos, uno denominado sujeto activo, que se encuentra facultado para exigir el cumplimiento de una prestación en dinero y excepcionalmente en especie, y otro denominado sujeto pasivo, a quien incumbe el deber de pago de una contribución, mismos que a continuación se analizan.

5.1.1. Sujeto activo.

¹² GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p. 455.

¹³ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 109.

En el campo del Derecho Tributario Mexicano, sólo el Estado puede ser considerado como sujeto activo en la obligación tributaria, esto es, sólo el Estado se encuentra investido de la potestad tributaria inherente a su soberanía, que se traduce primariamente en la facultad de poder exigir al sujeto pasivo el pago de una determinada contribución.

Así, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece lo siguiente:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

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.”

De conformidad con el precepto constitucional transcrito, en el Estado Mexicano existen tres titulares de la potestad tributaria: la Federación, los Estados o Entidades Federativas y los Municipios.

Además del Estado en sí mismo considerado, la doctrina señala que existen otros entes independientes (organismos descentralizados) que colaboran con el mismo en el desarrollo de determinadas funciones públicas, como pueden ser la prestación de servicios públicos o sociales, o la explotación de recursos o bienes de propiedad nacional, razón por la cual el Estado, a fin de que dichos organismos cuenten con los recursos económicos necesarios para cumplir con su objeto, los autoriza para cobrar determinados tributos específicos, dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.

5.1.2. Sujeto pasivo.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es definido por el maestro Raúl Rodríguez Lobato de la siguiente manera:

“El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.”¹⁴

El tratadista Adolfo Arrijoja Vizcaíno, brinda la siguiente definición de sujeto pasivo:

“Por sujeto pasivo de la obligación tributaria debe entenderse a la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o

¹⁴ Ibidem, p. 147.

contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa.”¹⁵

El artículo 1° del Código Fiscal de la Federación establece quienes son los sujetos pasivos de la obligación tributaria en el Derecho Mexicano, al establecer que:

“Artículo 1. *Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

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

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

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

Así, en primer término, son sujetos pasivos de la obligación tributaria, todas aquellas personas físicas y morales que se coloquen en las hipótesis de causación que al efecto establecen las leyes fiscales; siendo relevante que el Código Fiscal de la Federación señala la posibilidad de que la propia Federación, sea sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Cabe destacar, que para fines exclusivos del Derecho Fiscal, el Legislador puede atribuir personalidad jurídica a un ente que en términos de la Legislación Civil no posea la calidad de persona; un ejemplo de ello lo encontramos en la figura de la ‘*asociación en participación*’ a que se refiere el artículo 17-B, del Código Fiscal de la Federación, que establece:

“Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad. La asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal cuando en el país realice actividades empresariales, cuando el convenio se realice conforme a las leyes mexicanas o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9° de este Código. En los supuestos mencionados, se considerará a la asociación en participación residente en México.

La asociación en participación estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones fiscales, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas para las personas morales por las leyes fiscales. Para tales efectos, cuando dichas leyes hagan referencia a persona moral, se entenderá incluida a la asociación en participación considerada en los términos de éste precepto.”

¹⁵ ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., p. 187.

Un aspecto relevante tratándose del estudio del sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo es el hecho de que el Derecho Fiscal comúnmente separa la responsabilidad de pago del tributo causado, de la titularidad del adeudo fiscal, conforme a los presupuestos normativos que la propia Ley Fiscal establece y que serán tratados posteriormente en el presente estudio.

▪ **Capacidad jurídica del sujeto pasivo.**

En el Derecho Tributario Mexicano, no existen normas especiales sobre la capacidad de los sujetos que intervienen en las relaciones jurídico tributarias.

Ahora bien, de conformidad con el Derecho Civil, la capacidad jurídica se distingue en capacidad de goce y en capacidad de ejercicio. La primera consiste en la aptitud de una persona para ser sujeto de derechos y obligaciones, mientras que la segunda, en la aptitud de ejercitar y/o cumplir por sí mismo con tales derechos y obligaciones.

Mientras que la capacidad de goce presupone sólo las condiciones naturales de existencia, la capacidad de ejercicio requiere de capacidad de obrar, por lo que sólo tienen éste último tipo de capacidad aquellos sujetos que se encuentran en ciertas situaciones naturales o jurídicas.

Al respecto, el Código Civil para el Distrito Federal indica:

“Artículo 450. Tienen incapacidad natural y legal:

I.- Los menores de edad:

II.- Los mayores de edad que por causa de enfermedad reversible o irreversible, o que por su estado particular de discapacidad, ya sea de carácter físico, sensorial, intelectual, emocional, mental o varias de ellas a la vez, no puedan gobernarse, obligarse o manifestar su voluntad, por sí mismos o por algún medio que la supla.”

“Artículo. 1798. Son hábiles para contratar todas las personas no exceptuadas por la ley.”

No obstante ello, la capacidad para ser sujeto de obligaciones en el campo del derecho fiscal, no se identifica necesariamente con la capacidad a que hace referencia el Derecho Civil, ya que en el derecho privado es necesario que la persona cuente con capacidad de goce y de ejercicio para que pueda obligarse válidamente; sin embargo, en el derecho tributario, basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal válidamente “por lo tanto, para el Derecho Tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que, siguiendo a Jarach, la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables.”¹⁶

¹⁶ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 151.

Dicho en palabras de Mario Pugliese, en lo que concierne al nacimiento de la obligación jurídica sustancial, el Derecho Tributario considera normalmente la autonomía objetiva de una situación patrimonial determinada, más que la capacidad subjetiva de su titular, o dicho en otros términos, para adquirir la calidad de sujeto pasivo, para los fines del Derecho Fiscal basta la capacidad natural o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el Legislador haya considerado suficientes para generar la obligación.¹⁷

Pese a lo expuesto, el Maestro Ernesto Flores Zavala sostiene que existen casos en los que la realización del hecho generador del crédito fiscal, requiere la capacidad del o de los que en él intervienen, por ejemplo una compraventa, ya que para que exista el sujeto pasivo y nazca la obligación principal, es necesario que el acto sea válido, ya porque los que intervinieron en él sean capaces, o bien porque quede convalidado en virtud de una ratificación expresa o tácita por el no ejercicio de la acción de nulidad.¹⁸

Sin embargo, no coincidimos con esta postura, dado que de conformidad con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la Ley, independientemente de que con posterioridad dicho acto sea declarado nulo por falta de capacidad de alguno de los contratantes, en cuyo caso se podrá solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente.

- **Capacidad contributiva del sujeto pasivo.**

El profesor Raúl Rodríguez y Lobato señala que se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.”¹⁹

De conformidad con lo anterior, se debe decir de manera general, que a través de la norma fiscal, el Legislador grava hechos o situaciones que revelan capacidad contributiva por parte de los sujetos obligados, tal como puede ser la obtención de ingresos –Impuesto Sobre la Renta-, o la realización de actos actividades que se consideran manifestaciones de riqueza –Impuesto al Valor Agregado-.

En este orden de ideas, lo que interesa al campo del Derecho Fiscal, son las situaciones objetivas que se consideran como indicadores de capacidad contributiva, *de manera independiente a las características o condiciones personales y particulares de cada sujeto.*

¹⁷ PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 1976, p. 178.

¹⁸ FLORES Zavala, Ernesto. Ob. Cit., p. 85.

¹⁹ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 62.

Por ende, se tiene que los hechos que en el campo fáctico los indicadores de capacidad contributiva de un determinado sujeto, son aquellos que el Legislador plasma a través de la norma fiscal y los prevé como hechos generadores de la obligación tributaria.

▪ **Clases.**

El derecho fiscal vincula el nacimiento de una determinada obligación tributaria, cuando el contenido del hecho imponible es realizado por algún sujeto; sin embargo, no todos los sujetos pasivos adquieren la responsabilidad de la misma forma, ya que esta puede provenir de distintos conceptos, tomando en cuenta la participación del sujeto en la realización del hecho imponible y del mandato contenido en la norma jurídica fiscal, así por ejemplo, existen personas físicas o morales que sin efectuar propiamente el hecho productor de la obligación tributaria, resultan comprometidos a cumplirla, tal como si hubieran llevado a cabo dicho hecho.

Al respecto, el maestro Raúl Rodríguez y Lobato expresa lo siguiente:

“Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva pues el Derecho Fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta.”²⁰

Sobre el particular, Mario Pugliese indica que el supuesto previo de la atribución de responsabilidad es siempre una relación particular entre el responsable y el deudor tributario, la sucesión en situaciones particulares de derecho o de hecho, o bien, la violación de una obligación legal.²¹

A este respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala señala que:

“La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; ... A esta responsabilidad podríamos llamarla originaria o primitiva porque es la que necesariamente surge con el nacimiento del crédito fiscal. *En un sentido limitado puede decirse, que la persona que tiene esta responsabilidad es el verdadero deudor del crédito fiscal; las demás personas a cuyo cargo resulta el crédito por diversas circunstancias, no son en este sentido deudoras, sino responsables.* De esta manera, la palabra deudor de un crédito fiscal puede tener en la teoría dos acepciones, una estrecha, comprendiendo a la persona que tiene responsabilidad directa por encontrarse dentro de la situación que da nacimiento al crédito fiscal y otra amplia, abarcando a todo el que tiene una obligación de pago con el fisco es decir, a toda persona con una responsabilidad fiscal, cualquiera que sea la naturaleza de esta responsabilidad. El artículo 20 del Código Fiscal citado, acepta el significado amplio.

²⁰ Ibidem, p. 147.

²¹ PUGLIESE, Mario. Ob. Cit., p. 189.

Los otros tipos de responsabilidad surgen cuando personas que son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, se convierten a su vez en deudores o sujetos del crédito por mandato de la ley...²²

Ahora bien, al ser esta materia de una gran diversidad de opiniones, clasificaciones y posturas, para efectos prácticos y con el propósito de ser claros en la exposición de este tema y evitar posibles confusiones, seguiremos la estructura que para el estudio de este apartado formula el maestro Sergio Francisco De La Garza en su obra “Derecho Financiero Mexicano” de la siguiente manera:

- I. Sujetos responsables por deudo propia; y
- II. Sujetos responsables por deuda ajena;
 - a) Responsabilidad Objetiva;
 - b) Responsabilidad Solidaria; y
 - c) Responsabilidad Sustituta.

Sujetos responsables por deuda propia. De una manera sencilla, podemos decir que este sujeto es aquel que realiza el hecho generador del tributo, y sobre quien recae la obligación principal de cubrir las contribuciones generadas, es propiamente el “causante” de la obligación tributaria.

Esta responsabilidad por deuda propia, es comúnmente llamada responsabilidad directa y la podemos entender en los siguientes términos:

“La responsabilidad directa la tiene la persona cuya situación coincide con la señalada por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que se encuentra en la situación que da nacimiento al crédito. Puede ser el propietario o productor de la cosa, el que realiza el acto gravado, etc., pero también puede tener este carácter su sucesor.”²³

Indica Dino Jarach que el sujeto responsable por deuda propia, puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material, lo que no ocurre con las demás categorías de sujetos responsables, pues sin la Ley, no se les puede atribuir la calidad de sujetos pasivos del tributo.²⁴

Sujetos responsables por deuda ajena. Como ya hemos mencionado, además del sujeto que efectivamente realiza el hecho generador de la obligación fiscal, pueden existir otro tipo de sujetos, que por mandato expreso de la Ley, también se encuentran obligados en determinadas circunstancias al pago del adeudo fiscal generado. El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago, puede derivar de una relación particular existente entre el

²² FLORES Zavala, Ernesto. Ob. Cit., pp. 109-110.

²³ Ibidem, p. 110.

²⁴ JARACH, Dino. El Hecho Imponible, 3ª ed., Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982, pp. 177-178.

deudor directo y el sujeto responsable por deuda ajena, o de ser sucesor de otra persona, o bien, por el incumplimiento de una obligación legal.

En concordancia con lo anterior, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala quienes son sujetos responsables por deuda ajena en el derecho mexicano, *englobándolos a todos bajo la categoría de responsables solidarios*, siendo estos, los siguientes:

“Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

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

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

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

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

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

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

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

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

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociados, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por el asociante mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a

ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o a la fecha de que se trate.

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

De relevante importancia es señalar, que la solidaridad en el pago del tributo, implica que cada deudor o responsable tiene la obligación del pago íntegro de la prestación fiscal, y por tanto, que el acreedor puede, a su elección, dirigirse a cualquiera de los deudores para exigir su pago, íntegra o parcialmente, simultáneamente o de manera sucesiva, así como el pago realizado por cualquiera de los deudores libera a todos los demás frente al acreedor común.

Asimismo, cabe indicar que si bien para efectos doctrinales los sujetos responsables por deuda ajena que contempla el artículo 26, del Código Fiscal de la Federación se subdividen a su vez en distintas categorías, para efectos prácticos todos asumen el carácter de responsables solidarios, por lo que bien pueden aplicarse las reglas generales de la responsabilidad solidaria a todos y cada uno de los sujetos que se mencionan en el numeral que se comenta.

Responsable sustituto. Señala el profesor Sergio Francisco de la Garza, que a través de la figura de la sustitución, se ‘elimina al sujeto pasivo principal y pone a otro en su lugar, el sustituto’.²⁵

Dentro de ésta categoría se encuentran tanto los sujetos que voluntariamente se sustituyen como deudores del fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

En la legislación vigente se contemplan hipótesis de sustitución parcial o relativa, en los casos de responsabilidad por retención o por recaudación, dada la comodidad que supone gravar a una sola persona en lugar de a un conjunto de ellas, aunado a que al gravar a una persona que al poder resarcirse a costa de un tercero (el patrón que paga el salario de un trabajador) tiene menos interés en evadir al impuesto.

Dentro de esta categoría quedan englobados los sujetos a que se refieren las fracciones I y VIII, del artículo 26, del Código Fiscal de la Federación.

Responsable solidario. El maestro De la Garza señala que *“la responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque en razón de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En*

²⁵ GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p. 499.

ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.”²⁶

Por su parte, el tratadista Adolfo Arrijoa Vizcaíno define al responsable solidario de la siguiente manera:

“Se le define como la persona, física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo.”²⁷

La responsabilidad solidaria tiene las siguientes características o elementos:

1.- Para que surja la responsabilidad solidaria, es indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo responsable directo.

2.- El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste que el sujeto obligado en estos términos, queda obligado ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el deudor principal.

3.- En virtud de la solidaridad, el sujeto activo tiene la facultad de elegir indistintamente entre el sujeto responsable directo y el responsable solidario para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

4.- *El responsable solidario que haga pago de la prestación reclamada por el sujeto activo, tiene el derecho de recuperar su importe, demandando en la vía civil o mercantil, según sea el caso, al contribuyente directo.*

5.- Cuando el obligado directo satisface la prestación fiscal adeudada, el responsable solidario queda relevado de toda responsabilidad.

6.- La obligación solidaria sólo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente.

Responsabilidad objetiva. La responsabilidad objetiva se presenta cuando el adquirente de un bien, mueble o inmueble, o de una empresa o negociación, debe responder por disposición de la Ley de las contribuciones o tributos que respecto de las mismas haya dejado insolutos el propietario anterior.

El profesor De la Garza dice al respecto:

“El elemento para que surja esta atribución de responsabilidad, en nuestro Derecho, es la posesión o propiedad de bienes inmuebles o muebles, y universalidades de bienes,

²⁶ Ibidem, p. 508.

²⁷ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., pp. 192-193.

como es el caso de las empresas o negociaciones, que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo o que tiene el carácter de sujeto pasivo principal, por lo que se explica el derecho de regreso del responsable objetivo contra aquél.”²⁸

Las características de este tipo de responsabilidad son las siguientes:

1.- Recibe el nombre de responsabilidad objetiva, atendiendo a que existe y se fija en atención a un objeto y no de una persona.

2.- La responsabilidad recae sobre la persona que aparezca como propietario al momento de exigir el cumplimiento del crédito fiscal, independientemente de que el hecho generador se haya verificado con anterioridad a la adquisición del bien y por persona distinta.

Dentro de esta categoría quedan comprendidos los sujetos a que se refiere la fracción IV, del artículo 26, del Código Fiscal de la Federación.

5.2. Objeto.

Podemos considerar el objeto de la obligación tributaria, como la prestación que debe cubrir el sujeto pasivo a favor del sujeto activo.

En ese sentido, el objeto de la obligación tributaria atañe a los siguientes aspectos²⁹:

- Dar. Se refiere a la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo tiene que enterara a favor del sujeto activo, generalmente en dinero y excepcionalmente en especie, para pagar un adeudo fiscal, propio o ajeno.
- Hacer. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos que se establecen en las leyes fiscales a cargo de los contribuyentes, por ejemplo presentar una declaración, informes, avisos, proporcionar documentación, etc.
- No hacer. Consiste en una abstención o la no realización de una conducta determinada por parte del sujeto pasivo,

En ese entendido, se puede apreciar que tratándose de una obligación tributaria sustantiva, el objeto siempre será un dar; mientras que tratándose de una obligación tributaria formal, el objeto será un hacer o un no hacer.

Ahora bien, consideramos que no debe confundirse el objeto de la obligación tributaria, con el objeto de la contribución, ya que este último se refiere a la manifestación económica o de riqueza gravada por una determinada ley tributaria, mientras que la primera se refiere a la conducta concreta que el sujeto pasivo debe observar a favor del sujeto activo.

²⁸ GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p. 513.

²⁹ CARRASCO Iriarte, Hugo. Ob. Cit., p. 191.

Bajo este panorama, cabe mencionar que toda ley que establezca una contribución, debe señalar cuál es su objeto, es decir, lo que se grava.

El profesor Raúl Rodríguez Lobato define el objeto del tributo como “la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc.”³⁰

6. Nacimiento de la obligación tributaria.

El derecho fiscal, al igual que las demás ramas del derecho, se encuentra conformado por normas jurídicas que se encuentran elaboradas en forma de un supuesto hipotético y una consecuencia jurídica.

Pues bien, la obligación tributaria nace cuando se actualiza la hipótesis prevista por la norma jurídica fiscal como generadora de dicha obligación, por ejemplo, al momento en que un sujeto obtiene un ingreso o cuando se introducen mercancías de procedencia extranjera al país.

Al presupuesto de hecho o hipótesis normativa enunciados en forma abstracta a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal se le conoce como hecho imponible, debiéndose entender por hecho generador la conducta o situación de hecho concreta que actualiza el contenido del mencionado presupuesto hipotético.

Al respecto, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, mismas que se determinaran conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

A este respecto, aún cuando ya se señaló lo que debe entenderse por obligación formal y sustantiva, cabe hacer una distinción entre dichas obligaciones por cuanto a su nacimiento se refiere, y sobre el tema Sergio Francisco de la Garza³¹ apunta que las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de obligaciones ex-lege, en cuanto que para su nacimiento resulta necesaria la conjunción del presupuesto abstractamente definido en la ley y el hecho concreto que encuadra dentro de dicha hipótesis o presupuesto.

Mientras que tratándose de las relaciones de carácter formal, debe hacerse una distinción, pues existen algunas que tiene su origen directamente en la ley, como la de inscribirse en los registros de contribuyentes o la de presentar declaraciones, en tanto que existen otras relaciones que requieren de un acto administrativo concreto

³⁰ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 112.

³¹ GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p. 455.

para que nazcan en relación con un determinado sujeto, por ejemplo proporcionar determinados informes o de soportar una visita domiciliaria o de inspección.

Realización del hecho imponible. El hecho imponible es la hipótesis normativa de cuya realización depende el nacimiento de la obligación fiscal; en los derechos, el presupuesto es la prestación de un servicio al particular por el Estado, en la contribución especial, el presupuesto de hecho es la realización por el Estado de la obra pública de interés general que representa para el particular una especial ventaja. Tratándose de los impuestos, el presupuesto de hecho es de la más variada índole, sin embargo, el legislador se dirige principalmente hacia situaciones económicas que demuestran capacidad contributiva del ciudadano o cuando menos la presuponen, como son el patrimonio, la renta y la propiedad por ejemplo.

En ese entendido, tratándose de impuestos, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular; en cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular, y en la contribución especial, la obligación tributaria nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector.

Al respecto, el tratadista Emilio Margáin Manautou, indica que el momento de causación varía dependiendo de la naturaleza de cada contribución, así en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de compraventa de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros -exportación e importación- los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran en él determinados bienes.³²

Es importante destacar, que no sólo los hechos lícitos pueden ser considerados como hechos generadores de la obligación fiscal, sino también los ilícitos, toda vez que para el fenómeno tributario lo que interesa es el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de capacidad contributiva, y, además por razones prácticas y de equidad, ya que resultaría ilógico que los actos lícitos estuvieran gravados y no así los ilícitos.

La voluntad del sujeto pasivo. De conformidad con lo expuesto y al tenor literal del artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, la voluntad del sujeto pasivo, esto es, el obrar consciente y voluntario, resulta irrelevante a efecto de determinar el nacimiento o no de la obligación tributaria.

³² MARGÁIN Manautou, Emilio. Ob. Cit., p. 291.

En efecto, de conformidad con nuestro sistema jurídico, basta la realización del hecho generador previsto en la Ley, voluntaria o involuntariamente, por parte de determinado sujeto pasivo, para que el derecho fiscal atribuya a dicha conducta o hecho, la consecuencia jurídica respectiva, esto es, la causación de una determinada contribución.

Al respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala señala:

“En el Derecho Tributario la situación es la siguiente: para que exista la calidad de sujeto pasivo, y, por lo mismo, la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos sino del imperativo de la ley y por lo mismos carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar.”³³

7. Determinación.

Una vez que ha nacido la obligación fiscal sustantiva, tiene que traducirse en una cantidad líquida de dinero que ha de cubrirse por concepto de una determinada contribución.

Para el profesor Raúl Rodríguez Lobato, la determinación de la obligación fiscal “consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”³⁴

Por su parte, el maestro Sergio Francisco de la Garza identifica la determinación como “un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.”³⁵

En este mismo orden de ideas, las operaciones para llevar a cabo la determinación de la obligación tributaria pueden identificarse del siguiente modo:

- “Primer momento; La Ley señala qué situaciones pueden generar una contribución; y este momento lo representamos con la pregunta: ¿por qué debo?
- Segundo momento; se refiere al cálculo del impuesto que se tiene que pagar, esto es la determinación propiamente, y se puede representar con la pregunta ¿cuánto debo?

³³ FLORES Zavala, Ernesto. Ob. Cit., p. 84.

³⁴ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 121.

³⁵ GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., p. 556.

- El tercer momento se refiere al pago de la contribución, una vez determinada desde luego”.³⁶

Al respecto, Adolfo Arrijoa Vizcaino³⁷ señala que la cuantificación constituye un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria, cuya temporalidad varía según el crédito de que se trate; siendo que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio contribuyente, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias.

Doctrinalmente, atendiendo al sujeto a cargo del cual corre el acto de determinación, se pueden distinguir las siguientes clases:

- Determinación efectuada por el sujeto pasivo o por deuda ajena, cuando por disposición de Ley corresponde al sujeto o sujetos pasivos la determinación o liquidación de las contribuciones a su cargo, sin intervención de la autoridad administrativa.
- Determinación que realiza la autoridad administrativa, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración.
- Determinación por acuerdo entre la autoridad administrativa y el sujeto pasivo principal, también conocida como “concordato” o “concordato tributario”, figura que en nuestro derecho tributario vigente no existe.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, por regla general, corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación.

De igual manera, puede suceder que las autoridades fiscales, en uso de sus facultades de comprobación, contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, determinen la existencia de algún crédito fiscal a cargo de un contribuyente determinado.

Por su parte, atendiendo a la base conforme a la cual se realice, se pueden distinguir las siguientes clases de determinación:

- Determinación con base cierta. Es la que se efectúa con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus elementos, características y magnitud económica.
- Determinación con base presunta. Es aquella que se efectúa cuando la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas en la ley.

³⁶ KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal, 5ª ed., Ed. Themis, México, 1999, p. 43.

³⁷ ARRIJOA Vizcaino, Adolfo. Ob. Cit., p. 132.

- Determinación con base estimada. Surge cuando la autoridad administrativa, ante la imposibilidad de utilizar una base cierta o una presunta, mediante los hechos que pueda comprobar, información proporcionada por terceros, libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y demás elementos similares, llegue a la conclusión de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica.

Por último, cabe hacer mención que el maestro Emilio Margain³⁸ señala un par de reglas que han de tomarse en cuenta a propósito del acto de determinación, a saber:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley.
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en un reglamento, atendiendo al principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico.

8. Exigibilidad.

Para el profesor Raúl Rodríguez Lobato, “la exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.”³⁹

De conformidad con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, por regla general, las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Actualmente, el concepto de exigibilidad se encuentra contenido de manera implícita en el primer párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

³⁸ MARGÁIN Manautou, Emilio. Ob. Cit., pp. 340-341.

³⁹ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 127.

9. Formas de extinción.

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria, o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación fiscal.

9.1. Pago.

De conformidad con la teoría general del derecho civil, el pago significa el cumplimiento de la obligación por el sujeto pasivo.

En ese entendido, tratándose de la obligación fiscal, se tiene que entender el pago desde el punto de vista de su acepción jurídica, como desde su acepción económica.⁴⁰

En efecto, cuando se paga una contribución, no sólo se entrega al Fisco el importe pecuniario debido (acepción económica), sino que también se está dando cumplimiento a la norma jurídica tributaria que establece la obligación de pago de dicha contribución a cargo del sujeto pasivo (acepción jurídica).

La distinción efectuada resulta útil en función de que cuando se esté en presencia de una obligación tributaria sustantiva, generalmente el pago tendrá ambas acepciones, esto es, económica y jurídica, al satisfacer el importe pecuniario y así cumplir con la norma tributaria respectiva; y cuando se trate de una obligación tributaria formal, el pago sólo tendrá una acepción jurídica, al cumplir el sujeto pasivo el deber que la norma fiscal le impone, por ejemplo, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes o proporcionar informes o documentos a las autoridades fiscales.

Sobre el tema, Refugio de Jesús Fernández Martínez⁴¹ refiere los siguientes principios a que queda sujeto el pago:

- Principio de identidad. Significa que la prestación que es objeto de la obligación fiscal, es la que ha de cumplirse y no otra; por ejemplo, si la deuda consiste en dinero, deberá cumplirse en dinero y no en bienes distintos.
- Principio de integridad. Consiste en considerar pagado el crédito fiscal, hasta que sea cubierto en su totalidad.
- Principio de indivisibilidad. Consiste en que el pago de la obligación fiscal no deberá hacerse en parcialidades, salvo autorización expresa de la autoridad fiscal.

Por último, cabe indicar que el efecto del pago es la extinción de la obligación tributaria y, por consecuencia, la liberación del deudor (sujeto pasivo).

⁴⁰ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., p. 538.

⁴¹ FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Ed. McGraw-Hill, México, 2002, p. 289.

9.2. Compensación.

El artículo 2185 del Código Civil Federal señala que tiene lugar la compensación cuando dos persona reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

En ese sentido, el profesor Rodríguez Lobato señala que en materia tributaria, la compensación como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores recíprocamente, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes, siendo requisito indispensable que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, esto es, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho.⁴²

Al respecto, el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala indica las siguientes reglas en cuanto a la compensación:

- Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.
- La compensación se efectuará sobre cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado.
- Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago.
- No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 del Código Fiscal Federal.

⁴² RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., pp. 176-177.

- Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, notificando personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

9.3. Condonación.

El maestro Margáin Manautou señala sobre el tema de la condonación que “es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten ; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas.”⁴³

La figura de la condonación, se encuentra prevista en el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, que establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Bajo este contexto, se pueden apreciar los siguientes requisitos para que opere la condonación del pago de contribuciones:

- Sólo puede ser efectuada por el Ejecutivo Federal.
- Se realiza mediante resoluciones de carácter general.
- La condonación puede ser total o parcial, y procede respecto a las contribuciones y sus accesorios.
- Sólo procede en las hipótesis previstas por el Legislador, por ejemplo, en caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Además de los supuestos señalados anteriormente, el Código Fiscal de la Federación regula un supuesto específico de condonación de contribuciones, tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil.

Así, el artículo 146-B del citado Código Tributario regula que tratándose de contribuyentes sujetos a concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso

⁴³ MARGÁIN Manautou, Emilio. Ob. Cit., p. 308.

mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva, conforme a lo siguiente:

- Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.
- Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

Asimismo, el Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 74, la condonación de multas, en los siguientes términos:

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.
- La solicitud de condonación de multas no constituye instancia y las resoluciones que al efecto dicte la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación.
- La solicitud de condonación de multas dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.
- Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que no exista un acto administrativo conexo que sea materia de impugnación.

En vista de ello, destaca que en el caso de condonación de obligaciones fiscales relativas al pago de contribuciones, sólo debe hacerse mediante resoluciones de carácter general y nunca a título particular, ya que esto último implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación al principio de justicia; mientras que tratándose de la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como individual.

9.4. Cancelación.

Procede la cancelación de un crédito fiscal, cuando su cobro resulta incosteable o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Sobre el tema, el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación señala que se consideran créditos de cobro incosteable:

- Aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión.
- Aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito.
- Aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Asimismo, se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Finalmente, el artículo 146-A es claro al señalar que la cancelación de los créditos no libera de su pago, por lo que coincidimos con lo que señala el profesor Rodríguez Lobato en el sentido de que realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo que una vez cancelado el crédito, sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: mediante el pago, o por prescripción.

9.5. Prescripción.

En materia fiscal, la prescripción es la extinción de la obligación tributaria sustantiva por el transcurso de un tiempo determinado y de conformidad con las exigencias establecidas en la ley.

Al respecto, el maestro Margáin Manautou apunta que si el Fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, no hay razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en períodos pasados, en razón de lo cual, por seguridad y certeza en las relaciones tributarias, el derecho de las autoridades para exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.⁴⁴

El tratadista Arrijoa Vizcaíno, define la prescripción como “una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de los particulares, así como la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago de lo indebido se efectuó.”⁴⁵

⁴⁴ Ibidem, p. 313.

⁴⁵ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., pp. 547-548.

De la anterior definición, se desprende que la prescripción opera para extinguir tanto las obligaciones a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones, como también la obligación devolutiva a cargo del Fisco.

Dicha forma de extinción de la obligación fiscal, está contemplada en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

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

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

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.”

Del precepto legal transcrito, se desprenden los siguientes elementos:

- El término para que opere la prescripción es de cinco años.
- El término inicia a partir de que el pago pueda ser legalmente exigido, esto es, a partir de la fecha en que el crédito fiscal se vuelve exigible.

En este sentido, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente jurisprudencia por contradicción de tesis:

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

“PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando

obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo. Tesis de jurisprudencia 15/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.”

- Se puede oponer como excepción, o bien ejercitarse en vía de acción solicitando a la autoridad la declaratoria de prescripción.
- El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el Fisco notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito; sobre este punto en particular, cabe señalar que en caso de interrupción del lapso de la prescripción, dicho término comenzará a correr nuevamente desde cero.

Esta característica de interrupción, se explica porque una de las características de la prescripción conocida en el ámbito civil como “liberatoria”, consiste en que debe haber una inactividad total por parte del acreedor.

En relación con este punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente tesis de jurisprudencia:

Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XX, Octubre de 2004, Tesis: 2a./J. 141/2004, Página: 377 Materia: Administrativa, Jurisprudencia.

“PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. SU PLAZO SE INTERRUMPE CON CADA GESTIÓN DE COBRO, AUN CUANDO SEA DECLARADA SU NULIDAD POR VICIOS FORMALES. De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Bajo esa óptica, el término de cinco años previsto en el referido precepto para que opere la prescripción de un crédito fiscal cuyo pago se exige al deudor principal o, en su caso, a la institución afianzadora, se interrumpe con cada gestión de cobro efectuada por la autoridad hacendaria competente, aun en el supuesto de que se combata y sea declarada su nulidad para efectos, por contener algún vicio de carácter formal. Ello es así, pues el acto fundamental que da lugar a la interrupción del plazo de la prescripción lo es la notificación, por la cual se hace saber al deudor la existencia del crédito fiscal cuyo pago se le requiere, así como cualquier actuación de la autoridad tendente a hacerlo efectivo, es decir, la circunstancia de que el actor quede enterado de su obligación o del procedimiento de ejecución seguido en su contra, lo que se corrobora con el indicado artículo 146 al establecer como una forma de interrumpir el término de la prescripción, el reconocimiento expreso o tácito del deudor respecto de la existencia del crédito, de donde se sigue que tal interrupción no necesariamente está condicionada a la subsistencia del acto que constituye la gestión de cobro, sino a la circunstancia de que el deudor tenga pleno conocimiento de la existencia del crédito fiscal exigido por la autoridad hacendaria.

Contradicción de tesis 50/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero del Décimo Sexto Circuito, Octavo y Noveno, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 10 de septiembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Marcia Nava Aguilar. Tesis de jurisprudencia 141/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de septiembre de dos mil cuatro.”

- También se interrumpe el plazo, cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.
- Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, debe señalarse que de conformidad con el penúltimo párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de devolver a cargo del Fisco Federal prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Ahora bien, no debe confundirse la prescripción, con la **caducidad**, pues esta última se define como “la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.”⁴⁶

Al respecto, coincidimos con el profesor Rodríguez Lobato⁴⁷, cuando señala que la caducidad está prevista como una norma de carácter procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaria ha perdido, por el transcurso del tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

Dicha figura de la caducidad, se encuentra prevista en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, de cuyo análisis se aprecian los siguientes elementos distintivos:

- En primer orden, el precepto legal es claro al señalar que lo que se extingue por virtud de la figura de la caducidad, no es la obligación fiscal, sino las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.
- Por regla general, el plazo para la configuración de la caducidad es de cinco años, contados a partir de que:

⁴⁶ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 175.

⁴⁷ Ibidem, p. 175.

- a) Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo.
 - b) Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
 - c) Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales.
 - d) Si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.
 - e) Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de fianzas constituidas a favor de la Federación.
- Ahora bien, el plazo para que se actualice la hipótesis de caducidad será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del Impuesto Sobre la Renta la información que respecto del Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se solicite en dicha declaración.
 - Tratándose de responsabilidad solidaria a cargo de liquidadores y síndicos, así como de las personas que tengan conferida la dirección general o administración única de las personas morales (artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación), el plazo de la caducidad será de tres años contados a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.
 - El plazo de la caducidad no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando:
 - a) Se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación (revisión de escritorio, visita domiciliaria o revisión de dictámenes de contadores públicos). Dicho lapso de suspensión inicia cuando se notifica el ejercicio de las facultades de comprobación y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 del Código para dictarla.

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación consistentes en visita domiciliaria, revisión

de escritorio o de dictámenes, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

b) Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la jurisprudencia 2a./J. 42/2001, al resolver la Contradicción de tesis 25/2001, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, Novena Época, septiembre de 2001, misma que señala:

“CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DE DEFENSA, INDEPENDIENTEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA. El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala, en el cuarto párrafo de su fracción IV, que el plazo establecido en dicho artículo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar omisiones e imponer sanciones, no está sujeto a interrupción y que sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de la misma ley, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. En esta segunda hipótesis la suspensión opera con la sola interposición del medio de defensa, es decir, con independencia de lo que se resuelva en el recurso administrativo o juicio; ello, atendiendo a que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que resuelva el órgano jurisdiccional. Por tal motivo, si la ley no distingue, no es dable hacerlo al juzgador y, en consecuencia, lo que debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, será comprobar la existencia del medio de defensa y computar el término de cinco años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. Lo anterior, en virtud de que la suspensión implica que el periodo transcurrido hasta antes de que acontezca el evento suspensor no se pierde sino que se acumula al que transcurra una vez extinguido el señalado evento.”

c) Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente, o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

d) En los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

e) En caso de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

f) Respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controladas.

- Una vez transcurridos los plazos de caducidad, los contribuyentes podrán solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las

autoridades fiscales. En este sentido, se advierte que la caducidad puede hacerse valer en vía de acción y en la de excepción; la primera cuando el contribuyente solicita a la autoridad fiscal competente la declaratoria de caducidad respectiva, la segunda, como argumento de defensa en los medios de impugnación que el contribuyente haga valer en contra de las actuaciones de las autoridades fiscales.

CAPÍTULO TERCERO. SOCIEDAD ANÓNIMA.

1.- Concepto de persona moral.

Roberto De Ruggiero define a la persona moral del siguiente modo:

“... toda unidad orgánica, representante de una colectividad organizada de personas o de un conjunto de bienes, a la que para el conseguimiento (consecución) de un fin social durable y permanente, se reconoce por el Estado capacidad de derechos patrimoniales.”¹

El Código Civil para el Distrito Federal (correlativo al Código Civil Federal) señala en su artículo 25, quiénes pueden ser consideradas como personas morales, a saber:

“Artículo 25. Son personas morales:

I. La Nación, los Estados y los Municipios;

II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

III. Las sociedades civiles o mercantiles;

IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;

V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;

VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.

VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.”

2. Sociedad mercantil.

En términos generales, una sociedad puede ser definida “como una agrupación de personas, permanente o transitoria, voluntaria u obligatoria, la cual se organiza para aportar bienes o servicios destinados a la realización de un fin común, y a la que el derecho atribuye o niega personalidad jurídica”².

El tratadista Mantilla Molina, brinda el siguiente concepto de sociedad mercantil:

“... puede definirse la sociedad mercantil como el acto jurídico... mediante el cual los socios se obligan a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de acuerdo con las normas que, para alguno de los tipos sociales en ella previstos, señala la ley mercantil.”³

¹ RUGGIERO, Roberto De. Instituciones de Derecho Civil, Madrid, s/f, Tomo I, p. 433.

² GARCÍA Rendón, Manuel. Sociedades Mercantiles, 2ª ed., Ed. Oxford, México, 2002, p.3.

³ MANTILLA Molina, Roberto L. Derecho Mercantil, 29ª ed., Ed. Porrúa, México, 2001, p. 189.

Al respecto, el profesor Acosta Romero⁴, señala que el fundamento económico, filosófico y sociológico de las sociedades mercantiles es la necesidad del ser humano de superar sus limitaciones como individuo, tanto desde el punto de vista físico y económico, como desde el punto de vista de la capacidad de preparación y de dirección, para lo cual decide agruparse con otras personas, y de este modo llevar a cabo operaciones, negocios o empresas que desde el punto de vista individual le serían prácticamente imposibles.

Ahora bien, al efectuar el estudio de las sociedades mercantiles, el maestro Barrera Graf⁵ señala que las mismas deben estudiarse desde tres ángulos distintos, a saber:

- a) La sociedad mercantil como persona. Sobre el tema, el Código de Comercio en su artículo 3º, señala que se reputan comerciantes las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles; por su parte, el artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que las sociedades mercantiles adquieren personalidad jurídica distinta de la de los socios a partir de su inscripción en el registro Público de Comercio, o bien, sin estar inscritas, cuando se ostenten como tales frente a terceros, consten o no en escritura pública.
- b) La sociedad mercantil como contrato. La Ley y la doctrina atribuyen el carácter de contrato al negocio social, esto es, al acto constitutivo o que da nacimiento a una sociedad mercantil.
- c) La sociedad mercantil como ente en funcionamiento. Ya durante su funcionamiento, la sociedad mercantil se presenta como un negocio especial de organización de naturaleza compleja, que trasciende al contrato social, pues mantiene dos clases de relaciones: internas, entre la sociedad, los socios y sus órganos, y las externas, con terceros, mismas que escapan al negocio social y a través de las cuales la sociedad cumple su objeto, relaciones estas últimas sin las cuales la sociedad no podría explicarse ni tendría razón de ser.

Ahora bien, la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su artículo 1º, establece cuáles son las especies de sociedades mercantiles que reconoce, siendo las siguientes: sociedad en nombre colectivo, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, **sociedad anónima**, sociedad en comandita por acciones y sociedad cooperativa.

De igual manera, hemos dicho en líneas precedentes que la Ley General de Sociedades Mercantiles señala en su artículo 2º, que las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio, tienen personalidad jurídica distinta de

⁴ ACOSTA Romero, Miguel y Otros. Tratado de Sociedades Mercantiles con Énfasis en la Sociedad Anónima, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2004, p. 1.

⁵ BARRERA Graf, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil, 6ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005, pp. 253-259.

la de los socios, e incluso señala que aún cuando no se encuentren registradas, siempre que se hayan exteriorizado como tales frente a terceros, tendrán personalidad jurídica, conste o no en escritura pública.

En términos genéricos, se advierten determinados presupuestos indispensables para la existencia de una sociedad mercantil:

1.- La asociación de personas, entre los que se pactan derechos y obligaciones para lograr el objeto social, esto es, la realización de la actividad económica para la que fue constituida la sociedad.

2.- Las aportaciones sociales, que son los bienes que cada socio se obliga a entregar a la sociedad, que bien pueden ser numerario, o también cosas distintas susceptibles de valorizarse en dinero y que van a constituir el fondo común para colaborar en la explotación de la empresa.

3.- El fin común, que es la realización de una *actividad económica, onerosa y lucrativa con un propósito de especulación comercial*, para obtener un beneficio individual derivado del reparto de las utilidades que se obtengan como consecuencia de la explotación de la empresa.

El maestro Barrera Graf, señala que es común que las sociedades mercantiles constituyan empresas o negociaciones, y que su finalidad consista precisamente, en la explotación de estas. Sin embargo, son fenómenos diversos, ya que por una parte, la sociedad, como persona moral, es la que crea y organiza a la empresa, y al hacerlo se convierte en empresaria, en cambio, la empresa es efecto y resultado de la actividad del empresario; por tal razón, concluye que ni toda sociedad mercantil organiza y explota una empresa (si no hay fin lucrativo), ni toda empresa pertenece o es creación de una sociedad, puesto que su titular también puede ser persona física o un ente público no societario.⁶

De nuestra parte, disentimos del señalamiento relativo a que no toda sociedad mercantil organiza y explota una empresa, si no hay fin lucrativo, ya que es precisamente el ánimo de lucro lo que distingue a una sociedad mercantil; por lo que tal distinción resulta más acertada tratándose de sociedades y asociaciones civiles, que difícilmente pueden concebirse como organizaciones que exploten una empresa determinada.

2.1. Características.

Toda sociedad mercantil tiene una serie de aspectos que la distinguen no solo de los socios que la constituyen, sino incluso, de otras sociedades mercantiles, destacando los siguientes elementos:

⁶ Ibidem, p. 266.

- Personalidad jurídica. Las sociedades mercantiles son consideradas por el derecho objetivo como un centro de imputación normativa, es decir, son consideradas como personas para efectos del ámbito jurídico. Es éste el efecto más importante que se produce con motivo de la constitución de una sociedad con arreglo a la ley, esto es, el crear una persona distinta a la de los socios que la constituyen.
- Nombre. El nombre de las sociedades mercantiles puede expresarse a través de una razón social, o bien, mediante una denominación social.

La razón social se forma con los nombres completos o con los apellidos de uno o varios socios; mientras que la denominación social se forma con palabras o expresiones que denoten el objeto social de la sociedad, o bien, mediante el uso de expresiones, palabras o frases que se eligen libremente por los socios.

- Domicilio social. Es el lugar que los propios socios designan como aquél en el que la sociedad habrá de ejercitar sus derechos y cumplir con sus obligaciones; a falta de determinación por parte de los socios, la ley reputa como domicilio de la sociedad aquel en el que tenga establecida su administración. (Artículos 33 y 34 del Código Civil para el Distrito Federal).

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 10, fracción II, como *domicilio fiscal* de las personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio;
 - b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.
- Nacionalidad. El artículo 5° de la Ley de Nacionalidad y Naturalización establece que son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes de la República y tengan en ella su domicilio social.
 - Capacidad. Es la aptitud de la sociedad para ser sujeta de derechos y obligaciones libremente, así como para ejercitar dichos derechos y cumplir sus obligaciones, lo cual únicamente puede hacer a través de sus representantes legales (en general, la representación de las sociedades mercantiles recae en sus administradores, según el artículo 27 del Código Civil para el Distrito Federal). Cabe mencionar, que las sociedades en general únicamente tienen capacidad para realizar todo aquello que se relacione con su objeto social.

- **Patrimonio.** Es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de apreciación económica y que pertenecen a la sociedad; dentro del patrimonio de la sociedad se encuentra incluido el capital social, que se integra con la suma de las aportaciones iniciales, en dinero o en otros bienes, por parte de los socios para la constitución de la sociedad.

Ahora bien, atendiendo a sus características, las sociedades mercantiles pueden clasificarse de la siguiente forma:

- **Sociedades de personas** (*intuitu personae*). Las mismas se constituyen atendiendo a la calidad de las personas que las integran, cuyos nombres forman el nombre de la sociedad (razón social) y quienes en cierta medida, son responsables de las operaciones que aquella celebra. Un ejemplo de este tipo de sociedades lo es la sociedad en nombre colectivo.
- **Sociedades de capitales** (*intuitu pecunie*). Su constitución no atiende a la calidad de los integrantes de la sociedad, sino al monto de las aportaciones que estos realizan, existen al amparo de una denominación social y en principio, los socios sólo están obligados al pago de sus aportaciones. El ejemplo más claro de este tipo de sociedades es la sociedad anónima.
- **Sociedades mixtas.** Participan de algunas de las características tanto de las sociedades de personas como de las de capitales, en tanto existen bajo una razón social y algunos de los socios responden de las obligaciones sociales con su propio patrimonio, mientras que otros socios sólo están obligados al pago de sus aportaciones. La sociedad en comandita es un ejemplo de sociedad mixta.
- **Sociedades elásticas o flexibles.** En atención a las circunstancias especiales que acuerden los socios al momento de su constitución, estos pueden destacar las características de las sociedades de personas, o bien, de las de capitales, y por consiguiente, pueden existir bajo una razón social o bien, mediante una denominación social. El modelo de este tipo de sociedades lo es la de responsabilidad limitada.

2.2. Constitución.

Como se ha visto, una sociedad se conforma, primeramente, por la voluntad de dos o más personas, quienes unen sus recursos para la consecución de un objeto lícito y posible; pues bien, dicha voluntad debe expresarse por los medios que la ley prevé para tal efecto.

Así, el artículo 5° de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que las sociedades se constituirán ante Notario Público y en la misma forma se harán constar con sus modificaciones.

De igual modo, el artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, señala que la escritura constitutiva de una sociedad deberá contener:

1. Los nombres, nacionalidad y domicilio de las personas físicas o morales que constituyan la sociedad;
2. El objeto de la sociedad;
3. Su razón social o denominación;
4. Su duración;
5. El importe del capital social;
6. La expresión de lo que cada socio aporte en dinero o en otros bienes; el valor atribuido a éstos y el criterio seguido para su valorización.

 Cuando el capital sea variable, así se expresará indicándose el mínimo que se fije;

7. El domicilio de la sociedad;
8. La manera conforme a la cual haya de administrarse la sociedad y las facultades de los administradores;
9. El nombramiento de los administradores y la designación de los que han de llevar la firma social;
10. La manera de hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad;
11. El importe del fondo de reserva;
12. Los casos en que la sociedad haya de disolverse anticipadamente, y
13. Las bases para practicar la liquidación de la sociedad y el modo de proceder a la elección de los liquidadores, cuando no hayan sido designados anticipadamente.

Los requisitos a que se ha hecho referencia y las demás reglas que se establezcan en la escritura constitutiva sobre organización y funcionamiento de la sociedad, constituyen los *estatutos* de la misma. Este concepto engloba, además, las reglas concernientes a la disolución y liquidación de la sociedad, pues en estas operaciones deben reglamentarse la integración y funcionamiento de los órganos de liquidación.⁷

⁷ GARCÍA Rendón, Manuel. Ob. Cit., pp. 113, 119.

Ahora bien, como ya se señaló, existen diversas clases de sociedades mercantiles reconocidas en el artículo 1º de la propia Ley, que son las que a continuación se exponen:

Sociedad en nombre colectivo. De conformidad con el artículo 25 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, “sociedad en nombre colectivo es aquella que existe bajo una razón social y en la que todos los socios responden, de modo subsidiario, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales.”

Sociedad en comandita simple. El artículo 51 de la mencionada Ley General de Sociedades Mercantiles, define a esta sociedad como: “la que existe bajo una razón social y se compone de uno o varios socios comanditados que responden, de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus aportaciones.”

Sociedad de responsabilidad limitada. Este tipo de sociedad se encuentra definida legalmente por el artículo 58 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, de la siguiente manera: “Sociedad de responsabilidad limitada es la que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, sin que las partes sociales puedan estar representadas por títulos negociables a la orden o al portador, pues sólo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece la presente ley.”

Sociedad anónima. El artículo 87 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece lo siguiente: “Existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus aportaciones.”

Sociedad en comandita por acciones. El concepto de este tipo de sociedad se encuentra contenido en el artículo 207 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que a la letra dice: “La sociedad en comandita por acciones, es la que se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente, de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente están obligados al pago de sus acciones.”

Sociedad cooperativa. La Ley General de Sociedades Cooperativas en su artículo 2º, establece que “es una forma de organización social integrada por personas físicas con base en intereses comunes y en los principios de solidaridad, esfuerzo propio y ayuda mutua, con el propósito de satisfacer necesidades individuales y colectivas, a través de la realización de actividades económicas de producción, distribución y consumo de bienes y servicios.”

3. Sociedad anónima.

De las sociedades mercantiles que han sido señaladas con antelación, la que sin duda es la más representativa es la *sociedad anónima*, tanto así que en nuestros días la mayor parte de las sociedades mercantiles que se constituyen lo hacen bajo esta forma; incluso la propia Ley General de Sociedades Mercantiles dedica gran cantidad de artículos única y exclusivamente para el tratamiento de la sociedad anónima.

Baste para soportar lo anterior, las estadísticas que incluye el profesor Acosta Romero en su obra “Tratado de Sociedades Mercantiles con Énfasis en la Sociedad Anónima”, en las que por poner algún ejemplo, señala que en el Estado de Chihuahua, hasta el año de 1998 aparecían registradas en el registro Público de Comercio un total de 5591 sociedades anónimas, por tan sólo 357 sociedades de responsabilidad limitada de capital variable, 95 sociedades de producción rural y 7 sociedades cooperativas.⁸

Por esta razón, nos enfocaremos básicamente en el estudio de la Sociedad Anónima, cuyas reglas de operación y funcionamiento, son aplicables, en mayor o menor medida, según lo establece la Ley de la materia, a los demás tipos de sociedades mercantiles.

Al respecto, Joaquín Rodríguez Rodríguez define a la sociedad anónima de la siguiente manera:

“Es una sociedad mercantil, de estructura colectiva capitalista, con denominación, de capital fundacional, dividido en acciones, cuyos socios tiene responsabilidad limitada al importe de sus aportaciones.”⁹

Por su parte, el profesor Acosta Romero proporciona la siguiente definición de la sociedad anónima:

“Sociedad Anónima es la que existe bajo una denominación y su capital está dividido en acciones, se compone de socios que únicamente están obligados al pago de sus acciones (Artículo 87 LGSM) tiene una estructura jurídica, personalidad jurídica propia diferente de la de los socios y características que son: a) denominación, b) capital social, c) domicilio, y d) órganos de decisión y representación.”¹⁰

4. Características específicas.

⁸ ACOSTA Romero, Miguel y Otros. Ob. Cit., p. 61.

⁹ RODRÍGUEZ Rodríguez, Joaquín. Tratado de Sociedades Mercantiles, Porrúa, México, 1965, p. 234

¹⁰ ACOSTA Romero, Miguel y Otros. Ob. Cit., pp. 77-78.

▪ **Socios.**

En la sociedad anónima, los socios reciben el nombre de *accionistas*, atendiendo al nombre de los documentos en que se encuentran incorporados sus derechos, esto es, las *acciones*.

En la sociedad anónima, puede ser socio cualquier persona no exceptuada por la ley, quien podrá contratar por medio de sí o de su representante, ello acorde con las reglas generales contenidas en los artículos 1798 y 1800 del Código Civil para el Distrito Federal.

Cabe recordar que de conformidad con el artículo 450 del citado Código, tienen incapacidad de ejercicio:

- Los menores de edad;
- Los mayores de edad que por causa de enfermedad reversible o irreversible, o que por su estado particular de discapacidad, ya sea de carácter físico, sensorial, intelectual, emocional, mental o varias de ellas a la vez, no puedan gobernarse, obligarse o manifestar su voluntad, por sí mismos o por medio del alguien que las supla.

Cabe señalar que una vez constituida la sociedad anónima, el ingreso de nuevos socios puede efectuarse bien por adquisición de acciones en circulación, o por suscripción de nuevas acciones que se emitan con motivo de aumentos de capital social.

Adquisición de acciones. En términos generales, la transmisión de los derechos de socio se efectúa libremente y sin que sea necesario el consentimiento de los demás accionistas.

Sin embargo, el artículo 130 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece que en el contrato social puede pactarse que la transmisión de las acciones sólo se haga con la autorización del Consejo de Administración, mismo que podrá negar la autorización designando un comprador de las acciones al precio corriente en el mercado.

Subscripción de nuevas acciones. El artículo 132 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que los accionistas tendrán derecho preferente, en proporción al número de sus acciones, para suscribir las que se emitan en caso de aumento de capital social.

▪ **Responsabilidad de los socios.**

Una de las principales características de la sociedad anónima, motivo por el cual es la forma de constitución de sociedades mercantiles que predomina actualmente, lo es que la responsabilidad de los socios se limita al pago de sus aportaciones.

En ese sentido, a diferencia de lo que ocurre con otro tipo de sociedades, los socios no adquieren responsabilidad solidaria, subsidiaria e ilimitada respecto de las obligaciones sociales.

El maestro Barrera Graf señala que esta nota distintiva de la sociedad anónima permite que los socios limiten el riesgo que implica formar o ingresar a una sociedad, al monto de su aportación, y que su patrimonio personal esté exento de azar alguno frente a los acreedores de la sociedad, por lo que una sola persona puede formar parte de diversas sociedades anónimas, exponiendo en cada una de ellas una fracción de su patrimonio.¹¹

- **Denominación social.**

De conformidad con el artículo 88 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la denominación social se formará libremente, pero será distinta de la de cualquier otra sociedad, y al emplearse irá seguida de las palabras “sociedad anónima” o de su abreviatura “S.A.”

- **Capital fundacional y acciones.**

En líneas posteriores se analizará con mayor detalle el tema relativo al capital social y las acciones de la sociedad anónima, siendo suficiente mencionar que se entiende como capital fundacional “el capital mínimo que, por ministerio de ley, deben suscribir y pagar los accionistas al momento de constituir la sociedad.”¹²

Por su parte, de conformidad con el artículo 111 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el capital social se divide en títulos nominativos de igual valor que sirven para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, mismos que reciben el nombre de acciones.

- **Terceros como administradores y representantes.**

En efecto, la sociedad anónima tiene la característica de que sus administradores y representantes pueden ser terceros ajenos a los socios, lo que permite organizarla y administrarla con personal especializado, que no obstante no compartir los muy diversos intereses personales que puedan tener los socios, deben hacer prevalecer los intereses comunes de la sociedad.

- **Subsistencia de la sociedad.**

¹¹ BARRERA Graf, Jorge. Ob. Cit., p. 399.

¹² GARCÍA Rendón, Manuel. Ob. Cit., p. 265.

A diferencia de lo que sucede con las sociedades intuitu personae, en caso de quiebra, interdicción, inhabilitación o muerte de alguno o algunos de los accionistas, la sociedad anónima subsiste, pues a diferencia de aquellas, para la constitución de la sociedad no se toma en cuenta de manera preponderante la calidad del socio o socios, sino el importe de sus aportaciones.

5. Constitución.

El artículo 89 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece los requisitos necesarios para la constitución de una sociedad anónima, a saber:

- Que haya dos socios como mínimo; requisito que no es exclusivo de la sociedad anónima, puesto que todo contrato de sociedad implica la participación mínima de dos personas.
- Que cada socio suscriba una acción por lo menos.
- Que el capital social no sea menor de cincuenta mil pesos y que esté íntegramente suscrito.
- Que se exhiba en dinero en efectivo, cuando menos, el veinte por ciento del valor de cada acción pagadera en numerario.
- Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte, con bienes distintos al dinero.

Ahora, de conformidad con el artículo 90 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la sociedad anónima puede constituirse por comparecencia ante Notario Público o por suscripción pública, siendo el primero de los nombrados, el método más común de constitución de dicho tipo de sociedades.

Ahora bien, al tratar el tema de la constitución de las sociedades mercantiles en general, se analizaron los requisitos que debe contener la escritura constitutiva, siendo que en caso de las sociedades anónimas, el artículo 91 de la Ley de la materia establece los siguientes datos adicionales:

- La parte exhibida de capital social.
- El número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social.
- La forma y términos en que deberá pagarse la parte insoluta de las acciones.
- La participación en las utilidades concedidas a los fundadores.
- El nombramiento de uno o varios comisarios.

- Las facultades de la asamblea general y las condiciones para la validez de sus deliberaciones, así como para el ejercicio del derecho del voto, en cuanto las disposiciones legales pueden ser modificadas por la voluntad de los socios.

6. Capital social.

El capital social de una sociedad mercantil es definido por Manuel García Rendón como “la suma de las aportaciones de los socios”¹³.

Por su parte, Miguel Acosta Romero define el capital social como “la cantidad que en dinero o en especie aportan los socios de una Sociedad Anónima al constituir la sociedad para suscribir acciones de la misma, en futuras reformas o aumento de capital decretado por la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, salvo en las de capital variable.”¹⁴

En ese sentido, cabe señalar que no es lo mismo el capital social de una sociedad que el patrimonio de dicha sociedad, pues éste último se entiende como la suma de los valores económicos de que es titular la sociedad en un momento determinado.

De igual forma, no debe confundirse el término de capital social con el de capital pagado y suscrito. Ello, pues por capital suscrito se entiende como aquel que se obligan los socios a pagar, pero que no exhiben de inmediato al momento de la constitución de la sociedad, o en la Asamblea de Accionistas que toma el acuerdo de aumentar el capital social.

Por el contrario, el capital pagado es aquel que efectiva y realmente han aportado los socios en dinero o en especie, al momento de la constitución de la sociedad, o cuando la Asamblea de Accionistas decreta el aumento de capital social.

Ahora bien, por capital mínimo, se entiende como la cantidad mínima que la ley señala para cada categoría de sociedades, especialmente al momento de iniciar sus operaciones, que en el caso de la sociedad anónima es de cincuenta mil pesos.

Por último, cabe señalar que por capital variable, debe entenderse aquel que de conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles y las Leyes del Sistema Financiero, puede fluctuar entre un mínimo y un máximo, y que puede aumentarse o reducirse dentro de esos límites, sin necesidad de celebrar Asamblea de Accionistas, bastando el acuerdo del órgano de administración.

7. Acciones.

Ahora, el capital de una persona moral, y en específico de una sociedad mercantil constituida bajo la forma de sociedad anónima, se expresa en acciones, según lo

¹³ Ibidem, p. 289.

¹⁴ ACOSTA Romero, Miguel y Otros. Ob. Cit., p. 237.

prevén los artículos 91, fracción II, 111 y 117 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Manuel García Rendón define la ‘acción’ de la siguiente manera:

“La parte alícuota del capital social representada en un título-valor que atribuye a su tenedor legítimo la condición de socio y la posibilidad de ejercitar los derechos que de ella emanan, así como de transmitir dicha condición a favor de terceros...”¹⁵

Por su parte, el maestro Barrera Graf, brinda el siguiente concepto del término acción:

“La acción es el documento que emiten las S por A (sic) como fracción de su capital social, que incorpora los derechos de su titular (el accionista), atribuyéndole la calidad o status de socio.”¹⁶

La doctrina del Derecho Mercantil, ha enfocado el estudio de la acción desde tres puntos de vista diferentes, a saber:

A. Como parte alícuota del capital social.

En efecto, según fue analizado en el apartado que antecede, el capital social es la suma de las aportaciones de los socios, y de conformidad con los artículos 111 y 112 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el capital social se divide en títulos nominativos de igual valor, que reciben el nombre de acciones; en ese orden de ideas, la acción es representativa de una parte fraccionaria del capital social.

Ahora bien, dado que el capital social forma parte del patrimonio de la sociedad, la acción, además de expresar una fracción de aquel, también expresa una fracción del patrimonio, circunstancia que permite atribuirle dos valores: el nominal o abstracto, que es el que resulta de dividir el importe del capital social entre el número de acciones, y el real o concreto, también llamado valor contable, que resulta de dividir el monto total del patrimonio social entre el número de acciones.

Respecto al valor real de la acción, el maestro Barrera Graf¹⁷ señala que consiste en la suma de los bienes del activo de la sociedad anónima, con deducción del monto de su pasivo, dividido entre el total de acciones.

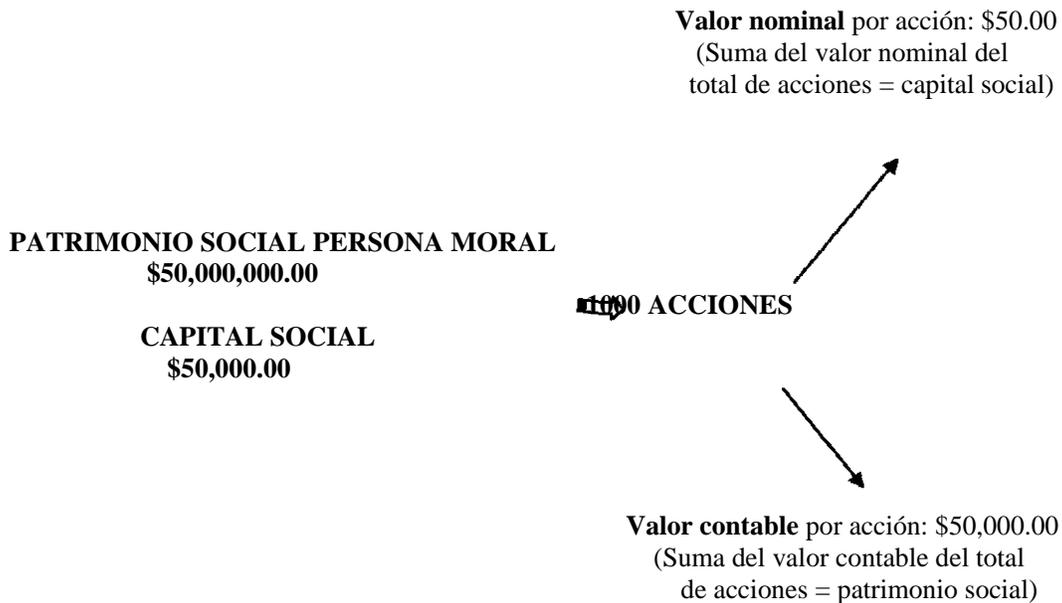
También puede hablarse de una tercera clase de valor de la acción, a saber, el bursátil, que se obtiene de las cotizaciones de las acciones al negociarse en la Bolsa de Valores, mismos que constantemente difiere tanto del valor nominal como del real de dichas acciones, pues depende de diversos factores, tales como la situación financiera del país, prestigio y antigüedad de la sociedad, entre muchas otras.

¹⁵ GARCÍA Rendón, Manuel. Ob. Cit., p. 325.

¹⁶ BARRERA Graf, Jorge. Ob. Cit., p. 481.

¹⁷ Ibidem, p. 484.

Lo anterior puede representarse gráficamente de la siguiente manera:



De acuerdo con el enfoque de la acción que se analiza, éstas tienen las siguientes características esenciales:

1. Valor nominal igual. El artículo 112 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que las acciones serán de igual valor y conferirán iguales derechos, salvo que el capital social se divida en varias clases de acciones con derechos especiales para cada clase.
2. Indivisibilidad de las acciones. De conformidad con el artículo 122 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cada acción es indivisible, y en consecuencia, cuando haya varios propietarios de una misma acción, nombrarán un representante común (en caso de desacuerdo será nombrado por la autoridad judicial), mismo que no podrá enajenar o gravar la acción, sino de acuerdo con las disposiciones legales en materia de copropiedad.

B. Como título-valor.

En términos generales, los títulos-valor son documentos constitutivos y dispositivos de los derechos que en ellos se consignan; dicho en otros términos, son documentos que:

- Llevan incorporados los derechos que confieren a sus legítimos tenedores;
- Son necesarios para ejercitar y transmitir los derechos en ellos consignados. Como requisitos para poder exigir el cumplimiento de esos derechos, es

necesaria la posesión del documento, el endoso en caso de que la acción haya sido transferida, y la inscripción en el libro de acciones de la sociedad.

Desde el punto de vista que se analiza, el tratadista Manuel García Rendón caracteriza a las acciones como títulos valor nominativos, no negociables y registrables¹⁸.

Nominativos, porque se expiden a favor de una persona determinada cuyo nombre se consigna en el texto mismo del documento (artículos 111 y 125, fracción I, de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Son no negociables puesto que su transmisión, ya sea por endoso o por cualquier otro medio legal, siempre produce el efecto de sujetar al adquirente a la excepciones que tuviere la sociedad contra el autor de la transmisión ante ésta (artículo 131 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Finalmente, *son registrables* porque su transmisión se perfecciona con su inscripción en un registro del emisor (artículos 128 y 129 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

A las anteriores características, cabe agregar las que describe el maestro Barrera Graf¹⁹, que identifica la acción como un título causal e indivisible.

Causal, en cuanto se rige por las estipulaciones del contrato de sociedad que lo crea, en todo aquello que no disponga la letra o el texto del documento, e incluso, en caso de contradicción, prevalecen las estipulaciones del contrato social; *indivisible*, por disposición expresa del artículo 122 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que también dispone que cuando haya varios propietarios de una acción, nombrarán un representante común, y si no se pusieren de acuerdo, lo hará la autoridad judicial.

C. Como expresión de la calidad de socio.

La acción constituye un documento que expresa o acredita el estatus de socio, precisamente por ser un título-valor, esto es, constituye un título constitutivo que confiere a su legítimo titular los derechos en él incorporados; y también se revela como un título dispositivo, que faculta al titular a transmitir su calidad de socio.

Requisitos de las acciones.

Finalmente, cabe señalar que como documentos, las acciones deben cubrir los requisitos que al efecto señala el artículo 125 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como la cláusula Calvo o de exclusión de extranjeros como socios derivada del artículo 27 Constitucional.

¹⁸ GARCÍA Rendón, Manuel. Ob. Cit., p. 333.

¹⁹ BARRERA Graf, Jorge. Ob. Cit., pp. 486-488.

En ese sentido, como *requisitos personales* de la acción, se comprenden los siguientes:

- a) Del socio: nombre, domicilio y nacionalidad (fracción I del artículo 125).
- b) De la sociedad: denominación, domicilio, duración, fecha de su constitución y los datos de su inscripción en el Registro de Comercio (fracciones II y III, del artículo 125).

Como *requisitos reales*, que también se refieren a la sociedad, pero no como persona, sino en cuanto a los elementos que la caracterizan, se contemplan los siguientes: el importe del capital social, el número total y el valor nominal de las acciones; las exhibiciones que sobre el valor de la acción haya pagado el accionista o la indicación de ser liberada; y la serie y el número de la acción o del certificado provisional, con indicación del número total de acciones que corresponda a la serie (fracciones IV, V y VI del artículo 125).

Por último, como *requisitos funcionales*, que se refieren a los derechos y obligaciones que se atribuyen a los socios en razón de su funcionamiento, se contemplan los siguientes: los derechos concedidos y las obligaciones impuestas al tenedor de la acción y, en su caso las limitaciones del derecho de voto; así como la firma autógrafa de los administradores que conforme al contrato social deban suscribir el documento, pudiendo ser facsímil si estos depositan el original de las firmas respectivas en el registro Público de Comercio (fracciones VII y VIII del artículo 125 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

8. Derechos y obligaciones de los accionistas.

Por cuanto hace a los principales derechos de los accionistas de una sociedad anónima, cabe hacer mención de los derechos patrimoniales y los corporativos o de consecución.

Entre los **derechos patrimoniales** se encuentran los siguientes:

Derecho a los beneficios. Todos los socios por el simple hecho de serlo, tienen un derecho abstracto de participar en los beneficios que llegue a generar la sociedad, pero este derecho sólo se materializa al paso y en la medida en que la sociedad obtiene ganancias y una vez que se cumplen los requisitos establecidos por ley para tal efecto. De este derecho dimanar a su vez el derecho al dividendo y el derecho al haber social.

Derecho al dividendo. El concepto de dividendo puede ser definido como “la cuota que corresponde a cada acción al distribuir las utilidades reales de la sociedad”²⁰, por lo que el derecho al dividendo es aquel que tiene el accionista de participar en las ganancias reales periódicamente distribuidas.

²⁰ GARCÍA Rendón, Manuel. Ob. Cit., pp. 266-267.

Al respecto, la Ley General de Sociedades Mercantiles en sus artículos 18, 19, 20, 113, párrafo segundo y 117, establece los siguientes requisitos para que puedan ser distribuidos los dividendos a los socios:

- Las utilidades sólo pueden distribuirse una vez que la asamblea de accionistas haya aprobado los estados financieros de la sociedad.
- No podrá hacerse distribución de utilidades en tanto las pérdidas de uno o varios ejercicios anteriores no hayan sido absorbidas o restituidas mediante la aplicación de otras partidas del patrimonio.
- En caso de haber pérdida de capital social, tampoco podrán distribuirse las utilidades hasta en tanto éste no sea reintegrado o reducido.
- Antes de efectuar el reparto de utilidades, deberá separarse el 5% de ellas para formar el fondo de reserva, hasta que el importe de dicho fondo represente la quinta parte del capital social.
- Si la sociedad hubiere emitido acciones de voto limitado (preferentes), no podrán asignarse utilidades a las acciones ordinarias sin que antes se pague a aquellas un dividendo de cinco por ciento.
- La distribución de las utilidades se hará en proporción al importe exhibido de ellas.

Cabe señalar que una vez cumplidos los requisitos mencionados, el derecho al dividendo se presenta como un derecho de crédito del accionista frente a la sociedad, exigible de la misma manera que cualquier otro derecho de la misma naturaleza.

Derecho al haber social. El haber social se integra con el capital social más los incrementos reales obtenidos por la sociedad no capitalizados, tales como acumulación de utilidades, de reservas legales o voluntarias, primas sobre acciones, y en general partidas patrimoniales que incrementan los derechos patrimoniales de los socios; en razón de lo cual, los socios tienen derecho a participar en el haber social en proporción al monto de sus aportaciones.

Por su parte, los **derechos corporativos** se caracterizan porque su contenido no es económico, y entre los principales derechos de esta índole encontramos los que a continuación se exponen:

Derecho de voto. Sin duda el más importante de los derechos corporativos, y consiste “en la facultad que tiene todo accionista de participar en las deliberaciones

de las asambleas generales y de expresar su voluntad para decidir respecto a los asuntos en ellas tratados.”²¹

Ahora bien, existen diversos principios que rigen el derecho de voto de los accionistas de una sociedad anónima, a saber:

- Principio de igualdad del voto. Mismo que se encuentra contenido en el primer párrafo del artículo 113 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y que señala que cada acción sólo tendrá derecho a un voto, por lo que el número de votos es proporcional al número de acciones que posea cada accionista.
- Principio de limitación excepcional del derecho de voto. El primer párrafo del artículo 113 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, permite la emisión de acciones que tengan derecho a voto solamente en las asambleas extraordinarias para tratar los siguientes temas; prórroga de la duración de la sociedad, disolución anticipada, cambio de objeto o nacionalidad, transformación o fusión con otra sociedad.
- Principio de conflicto de intereses. De conformidad con el artículo 196 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, está prohibido a los accionistas ejercer el derecho de voto, cuando en las asambleas se traten asuntos u operaciones en las que tengan un interés contrario a la sociedad.
- Principio democrático. Se encuentra contenido en el artículo 198 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en el que se establece que es nulo todo convenio que restrinja la libertad de voto de los accionistas.
- Principio de atribución del derecho de voto. El derecho de voto debe atribuirse al legítimo titular de las acciones, pues éstas sirven entre otras cosas, para ejercitar los derechos incorporados en ellas.
- Principio de subordinación a la mayoría. Al efecto, el artículo 200 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que las resoluciones legalmente adoptadas por las asambleas de accionistas son obligatorias aún para los ausentes o disidentes.
- Principio del ejercicio potestativo. La Ley General de Sociedades Mercantiles no establece obligación alguna a cargo de los accionistas de ejercer forzosamente el derecho de voto, por lo que su ejercicio es potestativo.

Por su parte, entre las principales **obligaciones de los socios**, podemos enunciar las siguientes:

²¹ Ibidem, pp. 269-270.

Obligación de aportar. Uno de los elementos esenciales del contrato de sociedad, es la aportación que cada socio se obliga a efectuar a la sociedad, por tanto, la obligación de aportar se reduce exclusivamente a transmitir los bienes o a prestar los servicios prometidos a la sociedad.

Obligación de subordinar la voluntad. Sobre el particular, el artículo 200 de la Ley General de Sociedades Mercantiles consagra expresamente esta obligación de los socios de la sociedad anónima al señalar que las resoluciones legalmente adoptadas por las asambleas de accionistas son obligatorias aún para los ausentes o disidentes.

Ahora bien, cabe señalar que la obligación apuntada no significa que el cómputo de los votos deba hacerse siempre por cabezas, toda vez que debe tomarse en cuenta el monto de la participación de los socios en el capital social, según lo disponen los artículos 46, 57, 79, 113 y 208 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Obligación de soportar las pérdidas. La distribución de las pérdidas entre los socios capitalistas (aquellos que aportan dinero o bienes a la sociedad) se hace en proporción a sus aportaciones, aunque de conformidad con el artículo 16 primer párrafo de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es lícito pactar una distribución no proporcional de ellas.

Una excepción a esta obligación de los socios, se encuentra consignada en el artículo 16, fracción III, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, que dispone que los socios industriales (aquellos que aportan servicios o trabajo) no reportarán las pérdidas.

Obligación de lealtad. En principio, la Ley no prohíbe a los socios de la sociedad anónima dedicarse a negocios del mismo género de los que constituyen el objeto de la sociedad, sin embargo, el artículo 196 de la Ley de la materia les impone la obligación de abstenerse de votar en toda deliberación relacionada con operaciones en las que tenga, por cuenta propia o ajena, un interés contrario al de la sociedad.

9. Estructura interna.

La sociedad anónima, y en general toda sociedad mercantil, funciona a través de sus distintos órganos, a saber:

9.1. Asambleas.

En un principio, en una sociedad anónima existe un órgano supremo: la asamblea general de accionistas.

El artículo 178 de la Ley General de Sociedades Mercantiles dispone que la Asamblea General de Accionistas es el órgano supremo de la sociedad; podrá acordar y ratificar todos los actos y operaciones de ésta y sus resoluciones serán

cumplidas por la persona que ella misma designe, o a falta de designación, por el Administrador o por el Consejo de Administración.

García Rendón, define a la asamblea de accionistas de la siguiente manera:

“... Se puede decir que la asamblea es el conjunto de accionistas legalmente convocados y transitoriamente reunidos para formar y expresar la llamada voluntad colectiva de la sociedad, en la resolución de los asuntos que les tiene encomendados la ley o el contrato social.”²²

El objeto de toda asamblea consiste en que los accionistas deliberen y voten los asuntos que en ella se discutan, y el resultado del voto es la adopción de acuerdos, que de conformidad con el artículo 200 de la Ley General de Sociedades Mercantiles serán validados si se aprueban por la mayoría de los accionistas o por todos ellos, y serán obligatorias para todos, aún para los ausentes o disidentes.

Es tal la importancia de la asamblea para una sociedad anónima, que Mantilla Molina señala al respecto que de ella dimanar los demás órganos sociales y a ella están sometidos; correspondiéndole además la decisión de los asuntos más importantes para la sociedad, pudiendo acordar y ratificar todos los actos y operaciones de dicha sociedad.²³

Entre las principales características de las asambleas, podemos citar las siguientes:

1. Es un órgano necesario, ya que no puede faltar en la sociedad anónima ni puede ser reemplazado por ningún otro.
2. Expresa la voluntad de la sociedad de modo inmediato y directo.
3. Opera únicamente hacia el interior de la sociedad, pues carece de facultades de representación.
4. Es un órgano cuya labor no es permanente, porque sólo se reúne esporádicamente.
5. De la asamblea dependen los demás órganos, en cuanto a su nombramiento y revocación.
6. Se reúnen para deliberar y decidir únicamente sobre asuntos sociales de su competencia, previamente determinados.

La Ley General de Sociedades Mercantiles clasifica las asambleas en constitutivas, generales y especiales; y las generales, a su vez se subdividen en ordinarias y extraordinarias.

²² Ibidem, p. 358.

²³ MANTILLA Molina, Roberto L. Ob. Cit., p. 401.

La competencia de la asamblea constitutiva se encuentra regulada en el artículo 100 de la Ley en comento, siendo asuntos de su competencia los siguientes:

1. Comprobar la existencia de la primera exhibición prevista en el proyecto de estatutos;
2. Examinar y en su caso aprobar el avalúo de los bienes distintos del numerario que uno o más socios se hubiesen obligado a aportar;
3. Deliberar acerca de la participación que los fundadores se hubieren reservado en las utilidades;
4. Hacer el *nombramiento de los administradores y comisarios* que hayan de funcionar durante el plazo señalado por los estatutos.

Por su parte, las asambleas especiales son aquellas que se integran con una categoría especial de accionistas; en cuanto a su constitución, funcionamiento y convocatoria, se rigen por las normas comunes a todas las asambleas, y en lo que toca al *quorum* de asistencia y votación se rigen por las reglas de las asambleas extraordinarias, un ejemplo claro de accionistas con derechos especiales que contempla la Ley es el de los tenedores de acciones preferentes, ya sean de voto pleno o de voto limitado.

Por consiguiente, la reunión de asambleas especiales está reservada precisamente para esta clase de accionistas; de conformidad con el artículo 195 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la única función o atribución de esta clase de asambleas lo es el de aceptar previamente toda proposición de las otras categorías de accionistas que pueda perjudicar a sus derechos.

Las asambleas generales son aquellas cuyo *quorum* de asistencia y votación se computan teniendo en cuenta la totalidad de las acciones en que se divide el capital social, y a su vez se subdividen en ordinarias y extraordinarias.

Las asambleas ordinarias “son aquellas que deberán celebrarse por lo menos una vez al año, dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social.”²⁴

Así, los artículos 180 y 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles establecen que son asambleas ordinarias, las que se reúnen para tratar de cualquier asunto que no sea de los señalados como competencia de las asambleas extraordinarias, debiendo reunirse por lo menos una vez al año, y se ocupará, además de los asuntos incluidos en la orden del día, de los siguientes:

1. Discutir, aprobar o modificar el balance presentado por los administradores después de oír el informe de los comisarios, y tomar las medidas que juzgue oportunas.

²⁴ ACOSTA Romero, Miguel y Otros. Ob. Cit., p. 415.

2. En su caso, nombrar al *Administrador o Consejo de Administración* y a los Comisarios;
3. Determinar los emolumentos correspondientes a los Administradores y Comisarios, cuando no hayan sido fijados en los estatutos;
4. Cualquier otro asunto que se estime pertinente, relativo al objeto social de la sociedad y que no esté comprendido dentro de las facultades de las asambleas extraordinarias.

Por su parte, el artículo 182 de la Ley en cuestión, señala que las asambleas generales extraordinarias, podrán reunirse en cualquier tiempo, para tratar de cualquiera de los asuntos de su competencia, a saber:

1. Prórroga de la duración de la sociedad;
2. Disolución anticipada de la sociedad;
3. Aumento o reducción del capital social;
4. Cambio de objeto de la sociedad;
5. Cambio de nacionalidad de la sociedad;
6. Transformación de la sociedad;
7. Fusión con otra sociedad;
8. Emisión de acciones privilegiadas;
9. Amortización por la sociedad de sus propias acciones y emisión de acciones de goce;
10. Emisión de bonos;
11. Cualquiera otra modificación del contrato social, y
12. Los demás asuntos para los que la Ley o el contrato social exija un quórum especial.

9.2. Órganos de administración.

El funcionamiento de la sociedad mercantil, tanto en el aspecto interno, como en su proyección al ámbito social y jurídico, se encuentra encomendado a los órganos de administración que se encuentren contemplados en los estatutos de la misma,

pudiendo consistir de conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles en un *administrador único, o de varios administradores, también llamados Consejo de Administración.*

El artículo 10 de la Ley de la materia prevé:

“La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social.”

De los artículos 142 y 143 de la Ley General de Sociedades Mercantiles se desprende que la administración de la sociedad puede ser encargada a uno o más mandatarios temporales y revocables, que pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad; tratándose de una sola persona que realiza esta función, estamos frente a la figura del Administrador Único, y por otra parte, si quienes ejercen dicha función son dos o más personas, constituirán el Consejo de Administración.

Por cuanto hace al Consejo de Administración, para que funcione legalmente deberán asistir por lo menos la mitad de sus miembros, y sus resoluciones serán válidas si se adoptan por la mayoría de los presentes; en caso de empate, el presidente del consejo decide con voto de calidad.

El maestro Barrera Graf señala las siguientes características del órgano de administración²⁵:

1. Deben ser personas físicas, no personas morales (artículo 147 de la Ley General de Sociedades Mercantiles), con capacidad para contratar y obligar a la sociedad que representan.
2. Las personas que ejerzan el cargo de administradores no deberán estar inhabilitados para ejercer el comercio (artículo 151 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).
3. El encargo es temporal, pues cesan en sus funciones cuando expresa o implícitamente (al ser nombradas otras personas en su lugar) sean revocados por la asamblea general ordinaria.
4. Se trata de un cargo revocable, puesto que pueden ser removidos en sus funciones en cualquier tiempo por el órgano supremo que los nombra, sin que sea válido pacto en contrario.
5. Los administradores pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.
6. Se trata de una actividad remunerada (artículo 181, fracción III, de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

²⁵ BARRERA Graf, Jorge. Ob. Cit., p. 574-575.

A las anteriores características, cabe agregar la relativa al carácter personal del cargo, pues de conformidad con el artículo 147 de la Ley de la materia, el cargo de administrador no puede desempeñarse por medio de representante; aunque según lo precisa el artículo 149, sí es dable a los administradores, dentro de su ámbito de facultades, conferir poderes en nombre de la sociedad.

En todo caso, la decisión de encargar la administración de la sociedad a un Administrador Único, o a un Consejo de Administración, pertenece a los socios al momento de constituir la sociedad, determinación que debe quedar plasmada en los estatutos de la misma. De igual forma, según se ha analizado, es facultad de la asamblea general ordinaria hacer el nombramiento del Administrador o del Consejo de Administración.

Por cuanto hace a la naturaleza jurídica del órgano de administración, el profesor Barrera Graf²⁶ considera que se trata de una figura *sui generis* inherente a las sociedades mercantiles distinta a la del simple mandato, pues la función y el carácter del órgano son necesarios y no meramente convencionales como en el caso del mandato, aunado a que al administrador no sólo corresponde la función de representación de la sociedad, sino también otras de igual importancia, como son las de gestión y organización de la sociedad.

Ahora bien, el Administrador Único de la sociedad, o en su caso, el Consejo de Administración, ejercen, entre otras, las funciones de gestión de los negocios sociales, así como las funciones de representación de la sociedad.

“La función de gestión de los negocios sociales, o sea, la de administración *stricto sensu*, comprende las facultades de decidir y de ordenar la ejecución de las actividades que constituyen el objeto social. Esta función atiende a la vida interna de la sociedad por lo que, en principio, no afecta la esfera jurídica de terceros por más que estos puedan eventualmente conocer el contenido y alcance de ella.”²⁷

La mencionada función de gestión de los negocios sociales recae en forma permanente e individual, en el Administrador Único, y en su caso, en forma temporal y colegiada, en el Consejo de Administración.

Por otro lado, la función de representación, consistente en la facultad de obrar en nombre e interés de la sociedad, lo que trasciende a la vida externa de la misma, y a las relaciones jurídicas que esta genera con relación a terceros.

La representación social que se aprecia en el ámbito de las sociedades mercantiles, revela las siguientes características:

1. Necesaria. Dado que de conformidad con el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, la representación de la sociedad debe recaer

²⁶ Ibidem, p. 571.

²⁷ GARCÍA Rendón, Manuel. Ob. Cit., p. 409.

necesariamente, en un Administrador o Consejo de Administración, debido a que las personas morales únicamente pueden actuar en el mundo jurídico a través de sus representantes.

2. Representativa. Esto, dado que el representante siempre obra en nombre y por cuenta del representado, es decir, de la sociedad.

3. Consensual. *Ya que se requiere la voluntad tanto de la sociedad que confiere, como de la persona o personas que aceptan el encargo que se les confiere.*

4. Renunciable. En razón de que la representación de la sociedad puede renunciarse libremente y sin que la Ley establezca mayores requisitos que la simple voluntad del representante o del representado.

5. Delegable. La representación de la sociedad es limitadamente delegable, esto dado que quien ejerza la representación de la sociedad, podrá delegar sus funciones en un tercero si los estatutos de la sociedad así se lo permiten.

Tratándose de un Administrador Único, este es quien ejerce la función de representación de la sociedad; en caso de que la administración de la sociedad esté conferida a un Consejo de Administración, puede ser que en la escritura constitutiva de la sociedad se haya establecido quién o quiénes de los consejeros llevarán la firma social, de conformidad con el artículo 6º, fracción IX, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, o bien, que el propio Consejo nombre a uno de sus integrantes como delegado para la ejecución de actos concretos, y a falta de tal designación, el presidente del mencionado Consejo, será quien lleve la representación, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 148 de la Ley en comento.

Por otra parte, debe señalarse que la sociedad anónima, puede contar con **órganos secundarios de administración**, siendo estos, entre otros, los siguientes:

A. Comités. En los estatutos de algunas sociedades se prevé la creación de comités especiales, integrados por los mismos consejeros, cuyas funciones son de simple asesoría en ciertas áreas específicas de la empresa, como las de producción, finanzas y relaciones laborales. La formación de comités obedece por lo general a la necesidad de especializar y dividir las funciones de los administradores.

B. Gerentes. De conformidad con los artículos 145 y 146 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, La Asamblea General de Accionistas, el Consejo de Administración o el Administrador, pueden nombrar uno o varios gerentes, quienes podrán ser accionistas de la sociedad o no, revocables en cualquier tiempo, con las facultades que expresamente les sean conferidas, respecto de las cuales gozarán de las más amplias facultades de representación y ejecución.

9.3. Órgano de vigilancia.

Dada la complejidad del funcionamiento y operación de las sociedades, se hace necesaria la existencia de un órgano que se encargue de revisar la actuación de los órganos de administración, así nuestra legislación reconoce y establece la figura del Comisario, cómo órgano encargado de tal función.

Tan importante es la existencia y funcionamiento del órgano de vigilancia dentro de una sociedad anónima, que en caso de la ausencia total de los comisarios, el Consejo de Administración deberá convocar en el término de tres días, a la asamblea general de accionistas para que ésta haga la designación correspondiente, y en caso de que el órgano de administración no hiciere la mencionada convocatoria, cualquier accionista podrá recurrir a la autoridad judicial del domicilio de la sociedad para que haga la convocatoria, , y en última instancia, si la asamblea no hiciera la designación, lo hará la misma autoridad judicial (artículo 168 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

En tales condiciones, el artículo 164 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, señala que pueden ser comisarios los socios o personas extrañas a la sociedad, quienes ejercen su encargo de manera temporal y revocable; así pues, son los encargados de vigilar la gestión de los negocios sociales, con independencia de los administradores, en interés de los socios y de la sociedad, frente a los cuales responden individualmente por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen.

La Ley General de Sociedades Mercantiles establece en su artículo 166, un amplio repertorio de facultades a favor de los comisarios, entre las que destacan:

- Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.
- Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente y de manera anual a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas.
- Convocar a Asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los Administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente;
- En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo todas las operaciones de la sociedad.

10. Dirección y administración.

Como ya hemos visto, la dirección y administración de una sociedad mercantil, corresponde en principio, al Administrador Único, o en su caso, al Consejo de Administración, conforme a las facultades que la propia Ley y los estatutos sociales les confieren.

Las facultades de los administradores, se enuncian genéricamente, en el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, al señalar que estos *podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la ley y el contrato social.*

Ello revela la facultad de representación de la sociedad por parte del Administrador Único o Consejo de Administración, y también se refiere a la facultad de gestión de los negocios sociales de la sociedad, es decir, de todas aquellas operaciones inherentes al objeto de la sociedad.

Ahora bien, como ya ha quedado precisado, el Administrador Único o Consejo de Administración, tendrán las facultades de representación de la sociedad así como de gestión de los negocios sociales, siempre y cuando los actos que realicen se refieran al objeto social para el que fue constituida la sociedad; igualmente tiene que mencionarse que los Administradores no tienen facultades para conocer de aquellos asuntos que expresamente la Ley General de Sociedades Mercantiles reserva para las Asambleas, *y en este mismo sentido deben actuar en primer lugar, conforme a los estatutos sociales, y a las obligaciones que éstos les impongan, y de igual modo, deben acatar y cumplir las determinaciones de la Asamblea de Accionistas.*

Aunado a lo anterior, es fundamental hacer mención de que en los estatutos de la sociedad correspondiente pueden otorgarse facultades específicas a favor del órgano de administración de la sociedad, *así como también pueden imponerse las limitaciones que los socios consideren necesarias para el funcionamiento de la misma.*

En este orden de ideas, el maestro García Rendón señala que:

“En virtud de que resulta materialmente imposible prever en el contrato social todas las circunstancias que pudieran ameritar instrucciones de los accionistas y de que sería impráctico convocar a la asamblea para recibirlas, debe entenderse que en lo no previsto y prescrito expresamente por el contrato o por la asamblea, los administradores estarán autorizados para actuar a su arbitrio, conforme a lo que la prudencia les dicte y cuidando el negocio como propio /arts 287, Co Com y 2562, CCDF).”²⁸

Es importante destacar que el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles que se comenta, señala los límites de la actuación del órgano de administración, a saber: la Ley y el contrato social (plasmado en los estatutos).

²⁸ Ibidem, p. 431.

De entre el cúmulo de obligaciones que la Ley impone a los administradores, cabe mencionar las siguientes:

- 1.- Vigilar la existencia y mantenimiento de los *sistemas de contabilidad*, control, registro, archivo o información que previene la ley, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 158, fracción III, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y 33 a 41 del Código de Comercio.
- 2.- La guarda y custodia de los libros y documentos de la sociedad.
- 3.- Preparar el informe financiero a que se refiere el artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 4.- Convocar a la asamblea ordinaria anual de accionistas, dentro de los cuatro meses siguientes a la clausura del ejercicio social.
- 5.- Convocar a Asamblea de Accionistas en los casos previstos por los artículos 184 y 185 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 6.- *Rendir cuentas a la asamblea de accionistas, de conformidad con la ley, con los estatutos o cuando lo pida la mayoría de los socios* (Artículo 2718 del Código Civil para el Distrito Federal).

Actos ultra vires.

Según hemos analizado, de conformidad con el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el ámbito de atribuciones y facultades de los administradores es limitado, pues pueden realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que establezcan expresamente la Ley y los estatutos sociales.

En caso de que el administrador o administradores ejecuten actos en contra de la Ley, de los estatutos sociales, o que no sean inherentes al objeto de la sociedad, se estarán excediendo de sus facultades, y estarán actuando *ultra vires*, es decir, sin representación.

Cabe señalar que los actos *ultra vires*, no son nulos si la asamblea de accionistas los hubiere acordado o ratificado, al tenor de lo que prevé el artículo 178 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En ese sentido, como señala el maestro Barrera Graf, los actos *ultra vires* “son válidos y oponibles a la sociedad cuando ella los hace suyos, y en cambio, si no es así, de ellos responde solamente el administrador que hubiera actuado en exceso o en contra de sus facultades.”²⁹

²⁹ BARRERA Graf, Jorge. Ob. Cit., p. 581.

Responsabilidad de los administradores.

En principio, el artículo 157 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que los administradores tendrán la responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de las obligaciones que la Ley y los estatutos les imponen.

Dicho enunciado general de responsabilidad, comprende tanto al Administrador Único, como al Consejo de Administración unitariamente, y al referirse a la responsabilidad “inherente a su mandato”, debe entenderse que los administradores deben actuar conforme a las instrucciones que reciban o, en su defecto, con prudencia y diligencia, cuidando los intereses de la sociedad como propios, según se advierte de los artículos 287 del Código de Comercio y el 2563 del Código Civil para el Distrito Federal, con motivo de lo cual, los administradores responden por su actuar negligente o imprudente.

Tratándose de los administradores únicos y gerentes, la responsabilidad será individual, ya que dichas personas responden individualmente por el desempeño de sus funciones de gestión de los negocios sociales y de representación.

Por su parte, tratándose de un Consejo de Administración, sus integrantes serán responsablemente solidarios para con la sociedad por sus deberes de buena gestión de los negocios sociales y las demás obligaciones que la ley y los estatutos les imponen.

Ahora bien, cabe señalar que la responsabilidad solidaria no se presume, sino que nace de la ley o de la voluntad de las partes (artículo 1988 del Código Civil para el Distrito Federal); en ese sentido, el artículo 158 de la Ley de la materia establece algunos casos de responsabilidad solidaria para los miembros del Consejo de Administración, y en su caso, serán responsables solidariamente en aquellos casos en que expresamente lo señalen los estatutos.

Es importante mencionar, que la sociedad anónima misma responderá solidariamente con los administradores, por los daños y perjuicios que estos, al actuar ilícitamente, causen en el ejercicio o abuso de sus funciones (artículo 1918 del Código Civil para el Distrito Federal).

Básicamente, el contenido de la acción de responsabilidad es de carácter patrimonial, es decir, consistente en la indemnización de los daños y perjuicios que sufra la sociedad, en términos de los artículos 1910, 2104 y 2107 del Código Civil para el Distrito Federal.

Ahora bien, como algunos casos de responsabilidad de los administradores pueden citarse los siguientes:

A. *Responsabilidad solidaria frente a la sociedad*, por ejemplo, en los siguientes casos previstos por la Ley General de Sociedades Mercantiles: a) Por la irrealidad de las aportaciones hechas por los socios (artículo 158, fracción I); b) Por no dar exacto cumplimiento a los acuerdos de la asamblea (artículo 158, fracción IV); c) Por no denunciar las irregularidades de los administradores que los hubieran precedido (artículo 160); d) Por el reparto indebido de los dividendos (artículos 19 y 158, fracción II); e) Por la inexistencia o falta de mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previene la ley (artículo 158, fracción III); f) Por realizar nuevas operaciones cuando la sociedad se encuentre en estado de disolución (artículo 233).

B. *Responsabilidad solidaria frente a los acreedores de la sociedad*, por ejemplo, en los siguientes casos: a) La que resulta de representar una sociedad irregular, en cuyo supuesto la responsabilidad es además ilimitada y subsidiaria (artículo 2º de la Ley General de Sociedades Mercantiles); b) La que proviene de la indebida repartición de utilidades (artículo 19 de la Ley General de Sociedades Mercantiles); c) La que resulta de los actos ultra vires (artículos 1910, 1918 y 2716 del Código Civil para el Distrito Federal y 157 de la Ley General de Sociedades Mercantiles).

Por su parte, los casos de responsabilidad del administrador o administradores frente a los socios de la sociedad en lo individual son muy vastos, pero en general, pueden revestir las siguientes características: a) Es un daño directo, sufrido por uno o varios accionistas en su patrimonio personal, distinto al que pueden sufrir como una lesión al patrimonio social; b) El administrador procede en exceso de sus funciones, pues se produce como consecuencia de la violación de un derecho del accionista frente a la sociedad.

Ahora bien, para que la sociedad anónima pueda ejercitar la acción de responsabilidad en contra de los administradores, se requiere acuerdo de la asamblea general de accionistas, de conformidad con lo establecido en el artículo 161 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Como excepción a la regla señalada en el párrafo precedente, el artículo 163 de la Ley General de Sociedades Mercantiles señala que para el caso de que la asamblea general haya decidido no exigir la responsabilidad a los administradores, los socios que representen cuando menos el 33% del capital social, podrán ejercer directamente dicha acción, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que la demanda comprenda el monto total de responsabilidad a favor de la sociedad y no únicamente el interés personal de los promoventes; y
- b) Que en su caso, los demandantes no hayan aprobado la decisión de la asamblea de no exigir responsabilidad a los administradores demandados.

Cabe indicar, que el ejercicio de la acción de responsabilidad en contra de los administradores por parte de los acreedores de la sociedad, así como por los socios en lo individual, no se encuentra regulada de manera expresa en la Ley General de Sociedades Mercantiles, pero acorde con lo que indica el profesor Barrera Graf³⁰, la misma se encuentra sustentada en los postulados generales del Derecho Civil, a saber, en los artículos 1910 y 1918 del Código Civil para el Distrito Federal.

Por último, nos limitaremos a manifestar que los administradores de una sociedad anónima también pueden incurrir en responsabilidad penal; sobre el particular, cobran relevancia los artículos 228, fracción IV, y 234, ambos del Código Penal para el Distrito Federal, que tipifican respectivamente los delitos de equiparable al abuso de confianza y el de administración fraudulenta.

11. Disolución y liquidación.

El término *disolución* empleado en el Derecho Mexicano en el contexto de las sociedades mercantiles, significa la resolución del negocio o contrato social como acto jurídico, más no se refiere en manera alguna a la extinción de la persona moral nacida de dicho contrato, ya que ésta aún y cuando pierde capacidad para realizar nuevas operaciones, subsiste a efecto de resolver los vínculos jurídicos establecidos por la sociedad con terceros y con sus propios socios, así como entre los propios socios entre sí.

Sobre el particular, la Ley General de Sociedades Mercantiles contempla como causa de disolución de la sociedad anónima las siguientes:

1. La expiración del término fijado en el contrato social (artículo 229, fracción I).
2. La imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad o la consumación de éste (artículo 229, fracción II).
3. El acuerdo de los socios de conformidad con el contrato social y con la ley (artículo 229, fracción III).
4. La reducción del número de accionistas de modo que llegue a ser inferior al mínimo que la ley establece, o la reunión de las partes de interés en una sola persona (artículo 229, fracción IV).
5. La pérdida de las dos terceras partes del capital social (artículo 229, fracción V).
6. La ilicitud del objeto social o la ejecución habitual de actos ilícitos (artículo 3°).

³⁰ Ibidem, p. 593.

Respecto a las causas de disolución apuntadas, el tratadista Manuel García Rendón³¹ las clasifica en obligatorias y no obligatorias; siendo las primeras aquellas que tienen su causa en un hecho fatal.

Son causas de disolución obligatoria la expiración del término de duración de la sociedad, pues basta que se cumpla el plazo para que la sociedad se tenga por disuelta, sin necesidad de decisión de los socios, ni de autoridad judicial, y porque además los socios no pueden prolongar la vida del ente social; la segunda causa obligatoria es la ejecución habitual de actos ilícitos, para lo cual es menester la declaración de autoridad judicial, sin importar la voluntad de los socios.

Por su parte, las restantes causas de disolución, se consideran como no obligatorias, pues para que surta sus efectos requiere de un acuerdo de los socios para disolver la sociedad o una decisión de reconocer o de comprobar que ha ocurrido un hecho subsanable que no se desea remediar.

Cabe señalar, que tratándose de las causas de disolución no obligatorias, para que aquella sea válida y surta los efectos previstos por la Ley, se requiere de una decisión que debe ser tomada por el órgano social competente, que en el caso de la sociedad anónima corresponde a la asamblea extraordinaria de accionistas.

Por último, cabe mencionar que la disolución del negocio social, tiene dos efectos principales, a saber:

1. *Pérdida de la capacidad para realizar nuevas operaciones.* Como consecuencia de la disolución de la sociedad, ésta no podrá realizar nuevas operaciones. En ese sentido, para determinar qué debe considerarse una nueva operación, debe acudirse a un criterio teleológico, esto es a los fines que persigue el acto, pues si la operación tiende a la continuación de los negocios sociales se considerará como nueva, y por el contrario, no será nueva si está encauzada a lograr la liquidación de la sociedad.

Cabe señalar que de conformidad con el artículo 233 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, si los administradores contravienen la prohibición de iniciar nuevas operaciones, contraerán responsabilidad solidaria por las operaciones realizadas.

2. *Cambio de los órganos sociales.* En tanto la prohibición de realizar nuevas operaciones, implica la conclusión de las funciones de los administradores, pues de conformidad con los artículos 235 y 237 de la Ley de la materia, la ejecución de las operaciones de liquidación queda a cargo de uno o más liquidadores, quienes actúan como representantes de la sociedad desde el momento en que toman posesión de su cargo.

³¹ GARCÍA Rendón, Manuel. Ob. Cit., pp. 558-561.

▪ **Liquidación.**

Según lo ordena el artículo 234 de la Ley en comento, una vez disuelta la sociedad se pondrá en liquidación.

Manuel García Rendón define la liquidación de las sociedades mercantiles en general como “el conjunto de actos jurídicos encauzados a concluir los vínculos establecidos por la sociedad con terceros y con los socios y por éstos entre sí.”³²

La liquidación de la sociedad puede ser judicial o no judicial; la primera proviene de una sentencia que declara la nulidad de la sociedad por tener un objeto ilícito o por realizar habitualmente actos ilícitos, mientras que la liquidación no judicial toma su origen en cualquiera de las causas de disolución apuntadas en el apartado que antecede.

Cabe señalar que tratándose de la liquidación no judicial, la Ley General de Sociedades Mercantiles concede a los socios libertad para establecer las reglas con arreglo a las cuales haya de realizarse, pues pueden sujetarse a las disposiciones del contrato social o a la resolución que tomen los socios al momento de acordar o reconocer la disolución, en el entendido de que a falta de estipulación expresa, se aplican las disposiciones previstas para tal efecto en la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Al respecto, debemos mencionar que el artículo 243 de la Ley de la materia, dispone que ningún socio podrá exigir de los liquidadores la entrega del total del haber que le corresponda, pero sí la parcial que sea compatible con los intereses de los acreedores de la sociedad.

El órgano específico que se encarga de efectuar las operaciones de liquidación de la sociedad, es el liquidador o liquidadores, que de conformidad con el artículo 235 de la Ley General de Sociedades Mercantiles son representantes legales de la sociedad, con las funciones de representación y gestión de los negocios sociales, pero con la limitación de que no pueden iniciar nuevas operaciones, siendo que al respecto el numeral en cuestión es claro al señalar que los liquidadores responderán por los actos que ejecuten excediéndose de los límites de su encargo.

Ahora bien, al tomar posesión de su encargo, a efecto de estar en posibilidad de realizar las operaciones de liquidación, los liquidadores deben recibir de los administradores los libros y papeles de la sociedad, así como el dinero, las mercancías, los valores, y en general, todos los bienes que le pertenezcan.

La consecuencia inmediata de las operaciones de liquidación es la de resolver los vínculos jurídicos de la sociedad con terceros y, en consecuencia, convertir en dinero líquido los bienes y derechos de la sociedad, de manera que estas actividades consisten en:

³² Ibidem, p. 565.

1. Concluir las operaciones sociales que hubieren quedado pendientes al momento de la disolución.
2. Cobrar lo que se deba a la sociedad y pagar lo que se deba.
3. Vender los bienes de la sociedad.

Tratándose de la sociedad anónima, en principio todos los bienes deben ser convertidos en dinero, y una vez hecho esto los liquidadores procederán a formular el balance final de liquidación y un proyecto de distribución del haber social líquido, con sujeción a lo que previene el artículo 247 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Finalmente, los liquidadores deberán depositar el balance final de liquidación en el Registro Público de Comercio y obtener la cancelación de la inscripción del contrato social, con lo cual se considera que la sociedad anónima se ha extinguido.

**CAPÍTULO CUARTO. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE
EJECUCIÓN.**

1.- Concepto.

A efecto de que el Estado –sujeto activo de la relación tributaria- lleve a cabo su función de recaudación de los tributos, no es suficiente la existencia de leyes que establezcan las contribuciones, sino que es necesario la existencia de normas jurídicas que prevean la potestad de los órganos correspondientes del Poder Ejecutivo, con el objeto de hacer efectivas las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos, aún en contra de la voluntad de estos últimos.

Gran parte de la actividad administrativa tributaria, se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, y es la autoridad administrativa la que desarrolla el procedimiento encaminado a lograr en última instancia, a través de una serie de actos debidamente reglamentados, el pago de las contribuciones.

Al respecto, conviene citar el siguiente concepto de procedimiento administrativo:

“Es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración. Quedan incluidos en este concepto, los de producción, ejecución, autocontrol, e impugnación de los actos administrativos y todos aquellos cuya intervención se traduce en dar definitividad a la conducta administrativa... Clara se ve la diferencia que existe entre el procedimiento administrativo y el proceso administrativo. El primero es el cauce legal que sigue la administración para la realización de su actividad o función administrativa, en cambio, el segundo 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.”¹

Al respecto, el maestro Sergio Francisco de la Garza señala:

“No todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento. Procedimiento, según dicen varios autores, es ‘rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad’, que puede ser jurisdiccional o no. En cambio, proceso implica siempre litigio, composición.”

“Para Hensel el procedimiento tributario debe conducir a la ejecución de la pretensión surgida por virtud de la ley a través de la realización del hecho generador. El procedimiento tributario debe considerarse como el núcleo del derecho tributario, sin embargo –dice Hensel-, tiene que ver únicamente con los casos singulares, concretos, de créditos fiscales, con el cumplimiento de cada prestación tributaria concreta e individual.”²

Para el tratadista José María Martín, el objeto del procedimiento tributario se identifica con la sanción de un acto administrativo, de naturaleza tributaria, de carácter individual o general, que tiene su origen en la propia Administración Pública o autoridad tributaria, con la finalidad de regular la relación jurídica

¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano, 15ª ed., Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 2558–2559.

² GARZA, Sergio Francisco De La. Ob. Cit., pp. 669, 671.

existente entre ésta y el administrado, a quien se le identifica como contribuyente o responsable.³

La actividad administrativa que desarrolla el Estado, para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha denominado tradicionalmente en nuestro país como *facultad económica-coactiva*, y al respecto, el Código Fiscal de la Federación la regula bajo el rubro de *procedimiento administrativo de ejecución*.

Para el profesor Raúl Rodríguez Lobato, el procedimiento económico-coactivo es “aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad económica-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer su derecho.”⁴

En tal orden de ideas, la finalidad del procedimiento administrativo de ejecución consiste en la recaudación de lo debido por virtud de la existencia de un crédito fiscal, que no fue satisfecho de manera voluntaria y oportuna por el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.- Presupuestos necesarios.

Al respecto, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece en su primer párrafo:

“**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.”

Del precepto legal en cita, se desprenden los siguientes presupuestos legales necesarios para la existencia del procedimiento administrativo de ejecución:

- 1. Sólo puede llevarse a cabo por parte de las autoridades fiscales;**
- 2. El mismo tiene como finalidad exigir el pago de créditos fiscales;**
- 3. Requiere para su procedencia que tales créditos fiscales no hayan sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley.**

Autoridades facultadas para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

En principio, es la autoridad administrativa fiscal la que desarrolla la serie de actos necesarios que conforman el procedimiento administrativo de ejecución, a efecto de

³ MARTÍN, José María, Derecho Tributario Procesal, 2ª ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, p. 6.

⁴ RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Ob. Cit., p. 237.

lograr la recaudación de las contribuciones, incluso con independencia de la voluntad del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En términos generales, de conformidad con el marco legal mexicano, en el ámbito federal corresponde al Servicio de Administración Tributaria, a través de sus Unidades Administrativas competentes, realizar el procedimiento administrativo de ejecución.

De conformidad con el artículo 31, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por su parte, el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, señala que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

De igual modo, en su artículo 33, del Código Fiscal de la Federación establece que cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

Ahora bien, acorde con el artículo 1º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, dicho ente es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad Fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la Ley.

Así, en el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, se prevé que dicho órgano desconcentrado, tendrá entre otras, las siguientes atribuciones:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

Por su parte, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente, señala cuáles son los órganos encargados de la función recaudatoria, los cuales cuentan con facultades para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, a saber:

- **Administración General de Grandes Contribuyentes**, artículo 19, Apartado A, fracción XV.

- **Administración General de Recaudación**, artículo 25, fracción XXIII.

En síntesis, en nuestro país es facultad del Servicio de Administración Tributaria, organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

El crédito fiscal.

Otro de los presupuestos necesarios que el Código Fiscal de la Federación establece como requisito indispensable para la existencia del procedimiento administrativo de ejecución, consiste en que a través del mismo, la autoridad exija el pago de un *crédito fiscal*.

El primer párrafo del artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, brinda la siguiente definición legal de *crédito fiscal*:

“Artículo 4. *Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones*, de aprovechamientos o sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.”

Del precepto legal transcrito, se desprende que entre otros rubros, se entiende por créditos fiscales aquellos que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, sin que el precepto legal que se comenta brinde una definición precisa de lo que debe entenderse por ‘crédito fiscal’.

El artículo 1818 del Código Fiscal de la Federación de 1967, a diferencia del precepto vigente, señalaba de una manera más precisa el concepto de crédito fiscal, a saber:

“El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...”

El tratadista Dionisio J. Kaye, refiere que cuando un individuo lleva a cabo un hecho o acto que concretiza lo que establece la Ley tributaria, entonces ha generado un crédito fiscal, en otras palabras, la actividad que desarrolla el causante está gravada con una determinada contribución y por tanto, está obligado a pagarlo, y eso que debe al Estado, siempre que pueda determinarse en cantidad líquida, es el “*crédito fiscal*”, mismo que constituye una obligación de dar una cantidad determinada de dinero.⁵

⁵ KAYE, Dionisio J. Ob. Cit., pp. 42-43.

Asimismo, resulta ilustrativa la tesis aislada que a continuación se cita, sustentada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, cuyo rubro y texto indican:

No. Registro: 183,869
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVIII, Julio de 2003
Tesis: VI.1o.A.138 A
Página: 1066

“CRÉDITO FISCAL. EL ARTÍCULO 4o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLECE LO QUE DEBE ENTENDERSE POR ESE CONCEPTO, NO TRANSGREDE LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 16 Y 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONALES, AL NO ESPECIFICAR LOS ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN, NI LA FORMA Y PERSONA QUE LO DEBE EMITIR. Por técnica legislativa el legislador se refirió en el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente a lo que debe entenderse por crédito fiscal, sin que estuviera obligado a señalar ahí mismo de manera indefectible los elementos que lo constituyen o cómo y quién lo debe emitir, sino que válidamente se concretó a verter un concepto de crédito fiscal sustentado en las cantidades que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados por concepto de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, debido a lo cual la circunstancia de que en dicho precepto legal no se haya hecho alusión a los elementos que lo pueden integrar, la forma en que se constituye y quién lo emite, no implica que viole el principio de legalidad previsto en el artículo 16 y el de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, ambos de la Constitución General de la República, puesto que tales elementos derivan de los conceptos que incluye la propia legislación de la materia en forma amplia y particularizada para cada tributo, los cuales obviamente no podrían estar enumerados de manera casuista en un solo dispositivo legal, como lo es el citado artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que se encuentran comprendidos en toda la legislación fiscal vigente que regula las distintas contribuciones, como acontece por ejemplo en relación con el impuesto sobre la renta en tratándose de personas morales y el impuesto al valor agregado, siendo que por lo que hace al primero, el crédito fiscal se obtiene a partir de la aplicación de la tasa correspondiente al resultado fiscal que se obtenga de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la Ley del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10 y del 17 al 31 de dicha ley, cuyo monto debe actualizarse conforme lo previsto por el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, respecto del cual el mencionado código tributario señala el pago de recargos, multas y gastos de ejecución como accesorios ante el incumplimiento de la obligación de pagar esa contribución y, por lo que toca al impuesto al valor agregado, el crédito fiscal se determina aplicando al valor de los actos o actividades que grava la ley que regula dicho impuesto, de conformidad con su artículo 1o. las tasas en relación con el efecto se establecen en los diversos artículos 2o. y 2o.-A de ese mismo ordenamiento, cuyos montos son igualmente susceptibles de ser actualizados y a los cuales se pueden agregar las cantidades correspondientes por el pago de recargos, multas y gastos de ejecución, cuando el retenedor o sujeto indirecto de la obligación tributaria no las entere al fisco federal en cumplimiento de lo preceptuado por el artículo 1o.-A de la aludida Ley del Impuesto al Valor Agregado; lo que evidencia que no se deja al arbitrio de las autoridades la manera en cómo se integra el crédito fiscal, pues éstas se encuentran obligadas a fiscalizar los créditos fiscales por los conceptos y en la forma que lo disponen las leyes y en contra de los particulares que se ubiquen en los supuestos legales que en éstas se prevén, de ahí que no resulta inconstitucional el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, por no especificar quién y cómo se emite el crédito fiscal, puesto que ello está regulado para cada tributo en particular como ha quedado antes precisado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 59/2003. Secursa Construcciones, S.A. de C.V. 13 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Sandra Carolina Arellano González.”

De los elementos expuestos con anterioridad, podemos decir que el crédito fiscal a que hace referencia el artículo 4º del Código Fiscal de la Federación, se identifica con la *obligación de pago de una cantidad líquida y determinada* a cargo de un sujeto pasivo, que nace con motivo de la realización del hecho generador de la contribución de que se trate, de conformidad con la Ley específica que resulte aplicable.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, por regla general, corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo conforme a las disposiciones vigentes al momento de su causación.

De igual manera, puede suceder que las autoridades fiscales, en uso de sus facultades de comprobación, contenidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, determinen la existencia de algún crédito fiscal a cargo de un contribuyente determinado.

Exigibilidad del crédito fiscal.

Ahora bien, el tercer presupuesto necesario para la existencia del procedimiento administrativo de ejecución, es que los créditos fiscales cuyo pago se pretende, *no hayan sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley*, esto es, que los mismos sean *exigibles*.

El maestro Arrijo Vizcaíno, señala que un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca para su pago sin efectuar el entero correspondiente.⁶

Así pues, de conformidad con lo previsto por el artículo 145, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se deduce que para que un crédito fiscal se torne exigible en vía del procedimiento administrativo de ejecución, es necesario:

- a) Que el mismo no haya sido enterado en los plazos que prevén las leyes fiscales;**

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación señala en su artículo 6º:

“...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse

⁶ ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo. Ob. Cit., p. 136.

mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

Acorde a lo señalado, será la Ley especial relativa a cada contribución la que por regla general señale el plazo para el entero de la misma, por lo que será necesario acudir al ordenamiento legal específico de que se trate, a efecto de conocer dicha circunstancia.

Ahora bien, sólo para el caso de que la Ley especial no prevea nada al respecto, se deberán atender a las reglas contenidas en el citado artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, a saber:

Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley, el tributo deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación; en cualquier otro caso, se deberá pagar la contribución dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

Asimismo, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación señala:

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

En ese entendido, cuando sea la autoridad fiscal, la que en ejercicio de las facultades de comprobación, determine un crédito fiscal a cargo de un contribuyente, éste deberá pagar o garantizar las contribuciones junto con los accesorios causados, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al en que haya surtido efectos la notificación de que se trate.

- b) Que en caso de que no se haya pagado el crédito fiscal, tampoco se haya garantizado el mismo en cualquiera de las formas y términos establecidos por la Ley.**

Existen diversos casos, en los cuales el sujeto pasivo al que corresponde el entero de una contribución, puede *garantizar* dicho pago a través de cualquiera de las formas que permite el Código Fiscal de la Federación; la ventaja principal que representa el garantizar el pago, consiste en que el contribuyente no eroga de su patrimonio la

cantidad de dinero que le corresponde por el tributo causado, sino que únicamente cauciona dicho pago a través de cualquiera de los medios reconocidos por la ley para tal efecto.

De conformidad con el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación, procede garantizar el interés fiscal cuando:

- **Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.**
- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación.
- En los demás casos que señale el Código Fiscal de la Federación y las leyes fiscales.

De igual modo, el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación señala que no se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Ahora bien, respecto a la forma en que han de cubrirse o garantizarse los créditos fiscales, el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación dispone que los contribuyentes podrán garantizar el *interés fiscal* en alguna de las formas siguientes:

- 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 del Código Fiscal de la Federación.
- Prenda o hipoteca.
- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- Embargo en la vía administrativa.
- 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 los supuestos anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fijen las autoridades fiscales.

La garantía deberá comprender todos y cada uno de los siguientes aspectos:

1. Las contribuciones adeudadas actualizadas;
2. Los accesorios causados; y
3. Los accesorios que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento de la garantía.

Una vez transcurrido un año a partir del otorgamiento de la garantía, y en tanto no se cubra el crédito fiscal, 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.

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

Cabe señalar, que de conformidad con el propio artículo 141, del Código Fiscal de la Federación, al momento de la aceptación de la garantía o incluso con posterioridad, en caso de que las autoridades fiscales consideren que ésta no es suficiente, pueden exigir su ampliación o proceder al secuestro o embargo de otros bienes.

Al efecto, se cita el siguiente criterio jurisprudencial del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que contiene de manera implícita el concepto de exigibilidad del crédito fiscal:

Cuarta Época.
Instancia: Segunda Sección
R.T.F.F.: Año II. No. 21. Abril 2000.
Tesis: IV-P-2aS-230
Página: 142

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- No puede iniciarse éste si no está previamente notificado el crédito fiscal de conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 14 y 16 Constitucionales. **Para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito y su legal notificación, así como que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días desde la fecha en que surtió efectos este último evento, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, proceda a exigirse su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.** Por consiguiente, en los términos del artículo 144 del propio Código, no pueden ejecutarse los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales, y tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal, hasta que venza el término de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, ya que de lo contrario, los actos que llegaran a emitirse dentro del procedimiento económico-coactivo, carecen de fundamentos y motivos.

Juicio No. 1720/99-11-11-8/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 5 de octubre de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Enrique Orozco Moles. (Tesis aprobada en sesión de 5 de octubre de 1999)

EN EL MISMO SENTIDO:

IV-P-2aS-231

Juicio No. 7282/98-11-02-2/99-S2-06-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de octubre de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Guillermo Domínguez Belloc.- Secretaria. Lic. Gabriela Badillo Barradas.

IV-P-2aS-232

Juicio No. 13343/98-11-03-1/99-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de octubre de 1999, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Valdez Lizárraga.- Secretaria.- Lic. Mónica Guadalupe Osornio Salazar.

PRECEDENTE:

IV-P-2aS-80

Juicio No. 100(14)49/98/17966/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1o. de octubre de 1998, por mayoría de 3 votos a favor, 1 con los puntos resolutiveos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Francisco Valdés Lizárraga.- Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velázquez.”

3.- Etapas.

Requerimiento de pago.

El artículo 151 del Código Fiscal de la Federación prevé que para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, las autoridades fiscales *requerirán de pago al deudor*, acto jurídico que marca el inicio del procedimiento administrativo de ejecución.

El requerimiento de pago puede definirse de la siguiente manera:

“En esencia es un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad compeler al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto.”⁷

Resulta explicativa la tesis aislada de jurisprudencia que a continuación se cita, y en la cual se contempla que el procedimiento administrativo de ejecución se inicia con la emisión de la orden o resolución de requerimiento de pago del crédito o créditos que se hayan hecho exigibles, misma que deberá encontrarse debidamente fundada y motivada.

Novena Época

Instancia: NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Octubre de 2002

Tesis: I.9o.A.65 A

Página: 1429

⁷ JIMÉNEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Thomson, México, 2004, p. 330.

“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. SU INICIO ESTÁ DETERMINADO POR LA EMISIÓN DE LA ORDEN DE REQUERIMIENTO DE PAGO. El procedimiento administrativo de ejecución se inicia con la emisión de la orden o resolución de requerimiento de pago del crédito o créditos que se hayan hecho exigibles, lo cual se desprende de lo dispuesto por los artículos 145, párrafo primero, 151, párrafo primero y 152, párrafo primero, todos ellos del Código Fiscal de la Federación, por razón de que al hacerse exigible todo crédito fiscal, se hace necesario que exista una resolución, debidamente fundada y motivada, en la que se ordene requerirle el pago del importe de tales créditos fincados al contribuyente deudor. Aunado a que dicho acto de emisión de la orden de requerimiento es totalmente independiente a la diligencia de requerimiento que es la consecuencia de aquélla.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 140/2002. Administradora Local Jurídica del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 3 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Jorge C. Arredondo Gallegos.”

Ahora bien, según lo ha definido nuestro Máximo Tribunal, al igual que todo acto de autoridad, la orden de requerimiento de pago debe contar con los requisitos de fundamentación y motivación previstos por el artículo 16 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los artículos 38, 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación, por lo que necesariamente debe constar por escrito, estar firmado y emitido por autoridad competente, así como indicar de manera expresa la persona que se encuentre facultada para llevar a cabo la diligencia de que se trate.

En efecto, el artículo 152, del Código Fiscal de la Federación señala:

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

Tal como se puede observar del numeral transcrito, el ejecutor encargado de llevar a cabo la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes debe cumplir con ciertos requisitos, a saber:

- a) Constituirse en el domicilio del deudor.
- b) Requerir la presencia de éste o de su representante legal, a fin de entender con él la diligencia; pero si el gobernado no se encontrase en ese momento, el ejecutor deberá dejarle citatorio a efecto de 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 en términos de lo dispuesto por el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, para tal efecto.

- c) Identificarse ante la persona con quien se vaya a practicar la diligencia.
- d) Levantar acta pormenorizada o circunstanciada de lo sucedido en la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, que se ajuste a lo que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, esto es, constar por escrito, señalar la autoridad que la emite, estar debidamente fundada y motivada, expresar el objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida.
- e) Entregar copia de la misma a la persona con quien se haya entendido la diligencia.

Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios jurisprudenciales, entre los que destacan los que a continuación se citan, y que revelan la trascendencia del acto de requerimiento de pago y embargo, dada la notoria afectación que produce en la esfera jurídica de los gobernados.

No. Registro: 181,458
Jurisprudencia
Materia(s):Constitucional, Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIX, Mayo de 2004
Tesis: 2a./J. 48/2004
Página: 592

“REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO EN MATERIA FISCAL. CONTRAVIENE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA, CUANDO SE TRATE DE UN MACHOTE IMPRESO CON ESPACIOS EN BLANCO PARA RELLENAR CON LETRA MANUSCRITA, O CUANDO SE ADVIERTA DE MANERA NOTORIA QUE LA IMPRESIÓN DEL NOMBRE DEL PERSONAL ACTUANTE ES POSTERIOR A LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO. Los artículos 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación establecen que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para hacer efectivos los créditos a favor del fisco, a través del procedimiento administrativo de ejecución, el cual debe satisfacer, además de los requisitos mencionados en dichos artículos, las exigencias contenidas en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 del referido código. En ese sentido, la existencia de un mandamiento de requerimiento de pago y embargo con dos tipos de letra notoriamente distintos, referidos unos a los elementos genéricos y otros a la designación del ejecutor para llevar a cabo la diligencia respectiva, por sí sola no acredita que haya sido formulado en parte por la autoridad competente para emitir la orden (los elementos genéricos), y en otra por la autoridad actuante (los relativos a su designación), ni tampoco evidencia fehacientemente que se hayan cumplido tales requisitos constitucionales y legales, pues tratándose de una garantía individual debe exigirse su exacto acatamiento. En consecuencia, cuando se trate de un machote impreso con espacios en blanco para rellenar con letra manuscrita, o cuando se advierta de manera notoria que la impresión del nombre del personal actuante es posterior a la elaboración del documento, lleva a concluir que dicha designación no fue realizada por la autoridad exactora, la única competente para realizar dicho nombramiento, atento a lo dispuesto en el indicado artículo 152.

Contradicción de tesis 10/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 16 de abril de 2004.

Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 48/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de abril de dos mil cuatro.”

No. Registro: 188,412
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Noviembre de 2001
Tesis: 2a./J. 55/2001
Página: 34

“DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES. EL EJECUTOR DEBE ESPECIFICAR EN EL ACTA QUE LEVANTE LOS DATOS ESENCIALES DE SU IDENTIFICACIÓN. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación es obligación del ejecutor que practica una diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, no sólo identificarse ante la persona con quien vaya a llevarse a cabo la diligencia, sino también levantar acta pormenorizada de la misma, infiriéndose de ambas obligaciones que en la referida acta deberán asentarse los datos esenciales de identificación, a saber, el cargo que ocupa el ejecutor, la fecha de su credencial, de la que se infiera que está vigente y el nombre de quien la expidió y el puesto que desempeña.

Contradicción de tesis 77/2001-SS. Entre las sustentadas por el Segundo y Tercer Tribunales Colegiados del Vigésimo Tercer Circuito. 17 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Marcela Ramírez Cerrillo.

Tesis de jurisprudencia 55/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del treinta y uno de octubre de dos mil uno.”

Embargo.

En primer orden, cabe tener presente el concepto jurídico de embargo:

“Del verbo embargar, que proviene del latín vulgar *imbarricare*, usado en la península ibérica con el significado de ‘cerrar una puerta con trancas o barras’ (de barra, trancas), que era el procedimiento originario del embargo. En términos generales puede ser definido como la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o se planteará en un juicio, o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva.”⁸

Ahora bien, según lo establece el artículo 151, del Código Fiscal de la Federación, en caso de que el deudor no pruebe en el acto de requerimiento de pago, haber efectuado el mismo, la autoridad fiscal procederá de inmediato:

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

⁸ Instituto de Investigaciones Jurídicas. Ob. Cit., p. 1249.

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

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación no es claro ni mucho menos en delimitar en qué casos procede el embargo de bienes y en cuáles el embargo de negociaciones, o si existe un orden de prelación entre ambos, por ejemplo, que en primera instancia se proceda al embargo de bienes, y en caso de que este resulte insuficiente, al embargo de negociaciones.

Bajo este panorama, la determinación de embargar una negociación queda al arbitrio del ejecutor, no obstante lo cual, consideramos que por una cuestión de mera lógica y seguridad jurídica, si al momento de la realización del embargo, la persona con quien se entienda la diligencia señala bienes para embargo, y los mismos resultan suficientes, luego entonces no existe necesidad ni justificación jurídica para decretar una medida como el embargo de la negociación.

De igual forma, aún cuando el ejecutado no señale bienes para embargo, pero el ejecutor advierta la existencia de bienes suficientes cuyo embargo alcance a cubrir el importe del crédito fiscal adeudado, consideramos que deberá proceder al embargo de bienes más nunca al de la negociación, ya que la adopción de dicha medida no se justificaría desde ningún punto de vista, esto es, no tendría caso intervenir la sociedad para extraer un porcentaje de sus ganancias en un lapso de tiempo que puede llegar a prolongarse bastante, cuando de inicio podría embargar bienes suficientes de fácil realización o venta.

Ahora bien, tratándose de embargo de bienes inmuebles, el embargo deberá inscribirse en el Registro Público que corresponda, en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate; ello, a efecto de que el embargo efectuado sea oponible frente a terceros.

Ahora bien, cabe mencionar que en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se contempla la figura del *embargo precautorio* en materia fiscal, que si bien no forma parte del procedimiento administrativo de ejecución, constituye una medida cautelar que la autoridad fiscal puede adoptar bajo ciertos supuestos previstos por el propio Código Tributario, y que incluso, puede llegar a convertirse en una medida definitiva, en cuyo caso deberá aplicarse el citado procedimiento económico coactivo, por lo que resulta relevante analizar dicha figura.

Embargo precautorio.

Según hemos analizado, de conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos previstos en Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación también contempla la posibilidad de que la autoridad fiscal trabee embargo precautorio, sobre los bienes o negociación de un contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

1. 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; siempre que:
2. A juicio de la autoridad fiscal exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

En todo caso, es obligación de la autoridad levantar acta circunstanciada, debidamente fundada y motivada, en las que precise las razones del embargo precautorio.

Cabe señalar que en términos del propio artículo 145, cuando el crédito fiscal se torna exigible, el embargo precautorio se convierte en definitivo y se aplica el procedimiento administrativo de ejecución.

Del análisis a la figura en comento, se advierte la diferencia fundamental que existe entre el embargo precautorio previsto en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, con el embargo que se practica dentro del procedimiento administrativo de ejecución propiamente dicho, contemplado a partir del artículo 151 del citado Código Tributario; tal distinción consiste en que como su nombre lo indica, el embargo precautorio es una medida de naturaleza preventiva que toma la autoridad fiscal, a efecto de garantizar el pago de contribuciones a cargo de un determinado contribuyente, respecto de un crédito fiscal determinado pero que aún no es exigible, siempre y cuando la autoridad considere y justifique la existencia de un peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

Cabe mencionar, que el citado artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, fue modificado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de junio de 2006, para quedar como ha sido señalado, y diversos supuestos que antes se consideraban como hipótesis o supuestos para el embargo precautorio, fueron trasladados al artículo 145-A, adicionado mediante dicha reforma, introduciendo la figura del “aseguramiento” de bienes o negociaciones.

En efecto, el actual artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, contempla como causales de aseguramiento (antes de embargo precautorio), las siguientes:

1. El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o el desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales;

2. Cuando no se pueda notificar al contribuyente el inicio de las facultades de comprobación en su contra, por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

En estos casos, no existe crédito fiscal porque la autoridad fiscal apenas iba a iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación, y el contribuyente se opuso u obstaculizó su inicio o desarrollo, motivo por el cual dicha autoridad no ha podido revisar la situación fiscal del contribuyente, ni por tanto determinar algún crédito fiscal a su cargo, y menos aún ha podido notificarlo.

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

En este supuesto, tampoco hay crédito fiscal en virtud de que si bien la autoridad fiscal inició sus facultades de comprobación; no pudo concluir las, porque el contribuyente desapareció o porque la autoridad detectó que existe riesgo inminente de que éste oculte, enajene o dilapide sus bienes, motivo por el cual dicha autoridad no ha podido continuar ni concluir la revisión de la situación fiscal del contribuyente, determinar algún crédito fiscal a su cargo, y tampoco ha podido notificarlo.

4. Si el contribuyente se niega a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que se encuentra obligado.

En esta hipótesis no hay crédito fiscal, pues presupone el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, no obstante lo cual, el contribuyente se niega a proporcionar su contabilidad.

5. En caso de que se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y éstos no puedan comprobar 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.

En esta hipótesis no hay crédito fiscal, toda vez que lo único que hace la autoridad fiscal es realizar una visita para verificar que el contribuyente está inscrito en el Registro respectivo y que tiene la legal posesión y propiedad de la mercancía que vende, sin revisar su contabilidad ni determinar un crédito fiscal a su cargo, que debiera notificarle.

6. En caso de que se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas sin que tengan adheridos marbetes o precintos, o no se acredite la legal posesión de estos últimos o los mismos sean alterados o falsos.

En el caso, tampoco existe crédito fiscal alguno, pues por ejemplo puede suceder que con motivo de una visita domiciliaria, la autoridad fiscal detecte envases que contengan bebidas alcohólicas sin marbetes o precintos, en cuyo caso se presupone que el aseguramiento de dicha mercancía debe ser inmediato.

Así pues, a diferencia del embargo precautorio y del embargo que se practica dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el “aseguramiento” constituye una medida preventiva que se decreta en aquellos casos en que ni siquiera se ha determinado un crédito fiscal, tan es así que según lo señala el propio artículo 145-A del Código Fiscal de la Federación, si dentro de los plazos legales la autoridad determina un crédito fiscal, dicha medida dejará de surtir efectos, debiendo proseguirse con el procedimiento administrativo de ejecución, y de igual forma, si no se determina el crédito fiscal dentro de los plazos de referencia, dejará de surtir efectos dicha medida.

En relación con las figuras que se analizan, resulta oportuno citar el siguiente criterio jurisprudencial de nuestro Máximo Tribunal:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIII, Febrero de 2001
Tesis: 2a./J. 7/2001
Página: 223

“EMBARGO FISCAL PRECAUTORIO. NO CONSTITUYE UN ACTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, POR LO QUE EN SU CONTRA NO PROCEDE EL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 117, FRACCIÓN II, INCISO B), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SIN PREJUZGAR SOBRE SU PROCEDENCIA CONFORME OTRA DISPOSICIÓN. El precepto indicado establece que el recurso de revocación procederá contra los actos de autoridades fiscales federales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley. Conforme a lo dispuesto en los artículos 145 y 151 del mismo ordenamiento, el procedimiento administrativo de ejecución se inicia con el requerimiento de pago al deudor, de créditos exigibles; en tanto que el embargo precautorio constituye una medida preventiva que tiende a asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito esté determinado o sea exigible. **La diferencia fundamental entre ambas figuras consiste en que el embargo precautorio tiene por finalidad asegurar el interés fiscal cuando todavía no existe un crédito exigible; por el contrario, el procedimiento administrativo de ejecución tiene por objeto hacer efectivos créditos fiscales exigibles, cuando el pago de los mismos no hubiere sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley.** Por consiguiente, el embargo precautorio no se ubica en el supuesto de procedencia del recurso de revocación previsto en el artículo 117, fracción II, inciso b), del código en cita, toda vez que al dictarse de manera previa al procedimiento administrativo de ejecución, no forma parte integral del mismo, y no constituye un acto de autoridad fiscal federal pronunciado dentro del procedimiento administrativo de ejecución; sin que esto prejuzgue sobre la procedencia de dicho medio impugnativo contra el embargo precautorio, conforme a alguna otra de las diversas hipótesis establecidas en el numeral 117 invocado.

Contradicción de tesis 34/2000-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Segundo Circuito. 26 de enero de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Elena Rosas López.

Tesis de jurisprudencia 7/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de enero de dos mil uno.”

En el texto de la ejecutoria que dio origen a la tesis de jurisprudencia que antecede, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no sólo sostuvo que el embargo precautorio y el procedimiento administrativo de ejecución son diligencias totalmente distintas entre sí, sino que además se excluyen recíprocamente, por cuanto que, o procede realizar el embargo precautorio, o iniciar y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Esto es, si la autoridad fiscal puede cobrar el crédito exigible a través del procedimiento administrativo de ejecución, carecería de sentido que sólo se realizara un embargo precautorio. Por otro lado, si la autoridad fiscal no puede cobrar el crédito fiscal a través del procedimiento administrativo de ejecución, por no ser todavía exigible, en este supuesto, si a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento, se justifica lógicamente y legalmente que dicha autoridad haga uso del embargo precautorio para asegurar el interés fiscal y así, cuando dicho crédito fiscal se haga exigible, pueda cobrarlo conforme a las disposiciones legales que regulan el procedimiento administrativo de ejecución.

De la intervención.

De conformidad con el artículo 153, del Código Fiscal de la Federación, los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios, siendo facultad exclusiva de los jefes de las oficinas ejecutoras, *bajo su responsabilidad*, nombrar y remover libremente los depositarios.

Ahora bien, acorde al artículo 164, del Código Fiscal de la Federación, en el caso de que las autoridades fiscales decidan embargar negociaciones, en términos de lo previsto por el artículo 151, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, el depositario designado tendrá el carácter de **interventor con cargo a la caja o de administrador**.

Intervención con cargo a la caja.

De conformidad con el artículo 153, segundo párrafo, y 164, del Código Fiscal de la Federación, en los embargos de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de interventores con cargo a la caja o de administrador.

El artículo 165, del Código Fiscal de la Federación, prevé que el interventor encargado de la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere dicho Código, deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

En ese entendido, se advierte que la función del interventor con cargo a la caja se limita a realizar una mera función recaudatoria, de manera inmediata y directa en la negociación intervenida, sin interferir directamente con el funcionamiento y operación normal de la negociación de que se trate.

Sobre el tema, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis aislada de jurisprudencia que a continuación se transcribe:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Julio de 1997
Tesis: P. CXXIV/97
Página: 13

“INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE UNA NEGOCIACIÓN EMBARGADA. LOS ARTÍCULOS 153 Y 164 A 167 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO ESTABLECEN SU NOMBRAMIENTO Y LA OBLIGACIÓN DE RETIRAR EL 10% DE LOS INGRESOS PARA ENTERARLOS A LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 5o. CONSTITUCIONAL. Los artículos 153, 164, 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto establecen la atribución de la autoridad hacendaria de nombrar depositarios, que en el caso de negociaciones embargadas, tendrán el carácter de *administradores o interventores con cargo a la caja*, no infringen el artículo 5o. constitucional, ya que no impiden que continúen desarrollándose las actividades de la empresa, en virtud de que *la finalidad que persigue la figura misma de la interventoría es la de hacer efectivo el crédito fiscal, a través de vigilar la buena administración de la negociación y, por ello, se dota al interventor de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, e incluso, se le obliga a poner en conocimiento de la autoridad hacendaria aquellas irregularidades que detecte y puedan poner en peligro a la negociación; por otra parte, la obligación del interventor de retirar el 10% de los ingresos y enterarlos a la autoridad ejecutora fiscal, tampoco es violatoria de la última parte del primer párrafo de la disposición constitucional en comento, que establece "nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial", en virtud de que de la interpretación sistemática del artículo 5o. con los diversos 31, fracción IV y 22 de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que en materia fiscal no sólo la autoridad judicial es la única facultada para privar al gobernado del producto de su trabajo, sino también la autoridad fiscal, ya que de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos del Estado, nace el correlativo derecho de éste para cobrarlos a través del procedimiento administrativo de ejecución, para estar en aptitud de cumplir con las funciones que la Constitución Política le encomienda, con la condición de que la contribución que trate de hacerse efectiva se encuentre establecida en una ley emanada del Poder Legislativo y, en acatamiento al artículo 16 constitucional, se haga saber al contribuyente, por medio de mandamiento escrito, el fundamento y motivo de su actuación.*

Amparo en revisión 1724/96. Francisco Carreño Santiago. 1o. de julio de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo en revisión 43/96. Central de Autobuses de Segunda Clase de Oaxaca, Antequera, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el primero de julio en curso, aprobó, con el número CXXIV/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a primero de julio de mil novecientos noventa y siete.”

Ahora bien, es criticable el contenido de la tesis que antecede, dado que confunde la figura del interventor con cargo a la caja con la del interventor administrador, dado que el primero no cuenta con aquellas facultades que corresponden a la administración de la sociedad, como de manera inexacta se señala, no obstante, destaca el criterio en el sentido de que los artículos 153, 164, 165, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, no transgreden lo previsto en el artículo 5º de nuestra Carta Magna, ya que de conformidad con los diversos 31, fracción IV y 22 de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se desprende que en materia fiscal no sólo la autoridad judicial es la única facultada para privar al gobernado del producto de su trabajo, sino también la autoridad fiscal.

Intervención administrativa.

De conformidad con el propio artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, cuando el interventor con cargo a la caja tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que a su juicio pongan en peligro los intereses del Fisco Federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Al respecto, cabe destacar que exclusivamente en el caso que se comenta, es decir, cuando el interventor con cargo a la caja tenga conocimiento de situaciones irregulares o potencialmente peligrosas a los intereses de la Hacienda Pública, podrá dictar medidas provisionales al interior de la negociación intervenida a efecto de corregir en la medida de lo posible, las irregularidades detectadas.

Adicionalmente a ello, el mencionado interventor con cargo a la caja deberá dar aviso a la Oficina Ejecutora de la cual dependa, misma que podrá ratificar o modificar las medidas provisionales dictadas por aquel.

Ahora bien, sólo en el caso de que las medidas dictadas por el interventor con cargo a la caja, una vez ratificadas o modificadas por la Oficina Ejecutora, no fueren acatadas, **dicha Oficina ordenará que cese la intervención con cargo a la caja, y se convierta en intervención administrativa**, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme al Código Fiscal de la Federación.

En cuanto a la naturaleza y características de la intervención administrativa, éstas se explicarán en líneas subsecuentes, dada la importancia que ello tiene para los fines de la presente investigación.

Del Remate.

Antonio Jiménez González conceptúa al remate, como la conclusión o coronación del procedimiento administrativo de ejecución, entendiéndose por tal, la venta llevada

a cabo por el órgano ejecutor de los bienes embargados al sujeto responsable ejecutado.⁹

Según lo dispone el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, la enajenación de los bienes embargados por la autoridad fiscal, procederá:

1. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base para enajenación de los bienes inmuebles embargados (valor de avalúo), o en su caso de las negociaciones (avalúo pericial).
2. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
3. Cuando el embargado no proponga comprador por lo menos un día antes de que se finque el remate.
4. Al quedar firme la resolución que confirme el acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieran hecho valer.

Como excepción a lo anterior, el propio Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 192, determinados casos en los cuales los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, a saber:

1. Cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
2. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación también prevé en su artículo 144, diversos supuestos en los cuales se suspende el procedimiento administrativo de ejecución, siempre que el contribuyente acredite reunir los requisitos que dicho numeral establece.

Así las cosas, tratándose de un acto que determine un crédito fiscal, si a más tardar dentro del plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, se acredita la impugnación que se hubiere intentado, y se garantiza el interés fiscal en cualquiera de las formas que han quedado descritas en apartados anteriores (artículo 141, del Código Fiscal de la Federación), se suspenderá el

⁹ JIMÉNEZ González, Antonio. Ob. Cit., p. 339.

procedimiento administrativo de ejecución. Dicho plazo será de quince días tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social.

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

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

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal, cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia, y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.

Finalmente, siempre que los contribuyentes hubieren optado por impugnar el acto que determina un crédito fiscal a su cargo, vía juicio contencioso administrativo, previsto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo, conforme a lo previsto por el artículo 28 de la citada Ley.

En caso de que el contribuyente hubiere optado por impugnar la resolución determinante de un crédito fiscal vía recurso administrativo, tramitado conforme al artículo 116 del Código Fiscal de la Federación y siguientes, en caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el afectado podrá acudir ante el superior jerárquico de la autoridad ejecutora, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

4.- Formalidades.

Siendo el procedimiento administrativo de ejecución, una serie de actos realizados por las autoridades fiscales competentes, a efecto de hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, el Código Fiscal de la Federación prevé una serie de formalidades cuya observancia es necesaria para la validez del mismo.

Al efecto, se esbozan algunas de las principales formalidades a que se ha hecho referencia:

En el embargo.

Según se ha analizado en líneas precedentes, de conformidad con el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, las autoridades fiscales deben requerir de pago al deudor, y en caso de que éste no pruebe en ese mismo acto haberlo efectuado y tampoco lo haga en ese momento, se procederá al embargo de bienes o negociaciones.

Pues bien, dicho requerimiento de pago constituye el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, y el mismo ha de sujetarse a las formalidades que para ese acto en específico regula el artículo 152, del Código Fiscal de la Federación, a saber:

1. El ejecutor tiene que haber sido designado por el jefe de la oficina exactora.
2. El ejecutor deberá constituirse en el domicilio del deudor, debiendo identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso.
3. Se deberán observar las formalidades que para la práctica de notificaciones personales prevé el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.
4. Deberá levantarse acta circunstanciada de la diligencia, misma que deberá cubrir los requisitos previstos por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y de la cual deberá entregarse una copia a la persona con quien se entienda la misma.

Ahora bien, al tenor de lo dispuesto por el artículo 155, del Código Fiscal de la Federación, la persona con quien se entienda la diligencia de embargo, cuenta con los siguientes derechos:

1. Podrá designar dos testigos, y si no lo hiciere, o al terminar la diligencia estos se negaren a firmar, así se hará constar en el acta circunstanciada que al efecto se levante.
2. Tratándose del embargo de bienes, el ejecutado podrá señalar los que habrán de embargarse, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta y siguiendo el orden que dicho numeral establece, a saber:
 - a) Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

- b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- c) Bienes muebles no comprendidos en los incisos anteriores.
- d) Bienes inmuebles.

No obstante ello, siempre que concurra alguna de las causas previstas por el artículo 156, del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden señalado.

En el remate.

Según se ha visto, una vez que la autoridad fiscal ha embargado bienes dentro del procedimiento administrativo de ejecución, y se actualice cualquiera de los supuestos previstos por el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, se procederá al remate de dichos bienes.

Dicho remate habrá de sujetarse, entre otras, a las siguientes formalidades:

1. Toda enajenación se hará en subasta pública, que se llevará a cabo a través de medios electrónicos, salvo que el Código Fiscal de la Federación autorice alguna forma distinta. (Artículo 174, en relación con el diverso 192, del Código Fiscal de la Federación.)
2. La autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas. (Artículo 174 del Código Fiscal de la Federación.)
3. Tratándose de bienes inmuebles, la base para enajenación será el valor de avalúo. (Artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.)
4. Tratándose de negociaciones, la base para enajenación será el valor de avalúo pericial. (Artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.)
5. Respecto a bienes diversos a los enunciados, la base para enajenación será la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, y a falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. (Artículo 175 del Código Fiscal de la Federación.)
6. El remate deberá ser convocado al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. (artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.)

7. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate. (artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.)
8. La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente, así como en la página electrónica de las autoridades fiscales. (artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.)
9. Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien sobre la base del 60% del valor de avalúo.
10. En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo. (Artículo 195 del Código Fiscal de la Federación.)

5.- Intervención administrativa.

Ahora bien, dada la naturaleza de la presente investigación, es necesario abundar sobre la fase del procedimiento administrativo de ejecución consistente en la intervención administrativa de negociaciones.

5.1.- Antecedentes legislativos de la figura.

A efecto de comprender cabalmente la figura jurídica de la intervención administrativa, y en particular la del interventor administrador, conviene tener en cuenta lo que al respecto han regulado las legislaciones federales nacionales anteriores al actual Código Fiscal de la Federación.

Ley de Justicia Fiscal.

En principio, en la *Ley de Justicia Fiscal*, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de agosto de 1936, no encontramos mención específica alguna relacionada con la figura de la intervención administrativa.

Código Fiscal de la Federación de 1938.

Por su parte, en el *Código Fiscal de la Federación*, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1938, encontramos el antecedente más remoto en nuestra legislación federal de la figura de la intervención administrativa en materia fiscal.

Así, en su artículo 12, fracción V, dicho Código estipulaba que para asegurar los intereses del Erario en materia fiscal, resultaba admisible el secuestro convencional en la vía administrativa de negociaciones.

Por su parte, el artículo 102 del Código Fiscal de 1938, establecía que los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarían y removerían libremente los depositarios, quienes tendrían el carácter de administradores en los embargos de bienes raíces y de interventores encargados de la caja en las negociaciones comerciales, industriales o agrícolas.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 103 del Código que se analiza, se establecía como obligación para los depositarios interventores que tuvieran conocimiento de irregularidades en el manejo de las negociaciones sujetas a embargo o de operaciones que pusieran en peligro los intereses del Fisco Federal, dictar las medidas provisionales urgentes que estimaren necesarias para proteger dichos intereses y dar cuenta a la oficina ejecutora, quien podría ratificarlas o modificarlas.

Así, de manera similar a la regulación vigente, el artículo 104 del Código Fiscal de la Federación de 1938 disponía que si las medidas decretadas por los depositarios interventores no fueran acatadas, la Oficina Ejecutora ordenaría de plano que el depositario interventor se convirtiera en administrador, o fuese substituido por un depositario administrador.

Para tal efecto, el artículo 102 del Código disponía que las Oficinas Ejecutoras podían investir de facultades limitadas o amplias de administración a los depositarios administradores, previo aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; numeral que de suyo resultaba cuestionable en tanto era omiso en señalar las facultades concretas de que podía ser dotado dicho interventor, dejando dicha circunstancia al arbitrio de la autoridad fiscal.

Ahora bien, un aspecto muy rescatable del Código de 1938, es que a diferencia del Código actual, establecía un catálogo más amplio y completo de obligaciones a cargo del depositario administrador o interventor, pues en su artículo 103 establecía las siguientes:

- a) Garantizar su manejo a satisfacción de la oficina ejecutora.
- b) Manifestar a la oficina su domicilio y casa habitación, así como los cambios de habitación o domicilio.
- c) Remitir a la Oficina inventario de los bienes o negociaciones objeto del secuestro, con expresión de los valores determinados en el momento del embargo.
- d) Recaudar el 25% de las ventas diarias y entregar su importe en la caja de la oficina diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
- e) Ejercitar ante las autoridades competentes las acciones y actos de gestión necesarios para hacer efectivos los créditos en materia del depósito o

incluidos en él, así como las rentas, regalías o cualesquiera otras prestaciones en numerario o en especie.

- f) Erogar los gastos de administración, mediante aprobación de la oficina ejecutora, cuando fueren depositarios administradores.
- g) Rendir cuentas mensuales comprobadas, a la oficina ejecutora.

Código Fiscal de la Federación de 1967.

Por su parte, en el *Código Fiscal de la Federación* publicado en el Diario Oficial de la Federación de 19 de enero de 1967, se introdujeron modificaciones a la figura de la intervención administrativa, de entre las cuales destacan las siguientes:

El artículo 120 de dicho Código, dispuso que en el embargo de toda clase de negociaciones serían aplicables de forma supletoria las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles.

En el artículo 127, se estableció que tratándose de depositarios encargados de la caja en las negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, tendrían el carácter de interventores encargados de la caja.

Por cuanto hace a las obligaciones de los administradores e interventores, el Código Fiscal de la Federación de 1967 regulaba básicamente las mismas que su antecesor de 1938, con la diferencia de que era obligación de estos recaudar el importe neto de las ganancias de las negociaciones embargadas, y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora.

Código Fiscal de la Federación de 1981.

Finalmente, en el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, se reguló la figura de la intervención administrativa y del interventor administrador tal y como sigue vigente hasta nuestros días, en particular se introdujeron los artículos 166 y 167 que son materia de análisis particular en el presente trabajo de investigación.

La única diferencia sustancial con la regulación vigente, radicaba en que el artículo 164 se aludía al embargo de *negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca*, y en que el artículo 167 preveía la atribución para el interventor administrador de presentar proyectos de inversión para la subsistencia de la negociación intervenida.

Cabe señalar que por reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1982, se reformó el artículo 167, fracción II, para quedar como actualmente se encuentra, con la prohibición para el interventor administrador de enajenar los bienes del activo fijo.

Finalmente, por reforma al Código Fiscal de la Federación publicada en el Diario Oficial de la Federación de 30 de diciembre de 1983, se modificó el artículo 164 del Código Fiscal de la Federación, suprimiendo el señalamiento de las negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, para dejarlo simplemente en “negociaciones”.

5.2.- Presupuestos.

Como presupuesto indispensable y necesario para la existencia de la intervención administrativa, es necesario que se inicie un procedimiento administrativo de ejecución a determinado contribuyente, al tenor de lo previsto por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

En vista de ello, será necesaria la existencia de un crédito fiscal previamente determinado y exigible, a cargo del gobernado, y que al respecto, la autoridad competente para tal efecto, requiera de pago al deudor, y éste no realice el pago en el acto o no compruebe haberlo efectuado con anterioridad.

De igual manera, es necesario que al tenor de lo previsto por el artículo 151, fracción II, la autoridad proceda a embargar negociaciones, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener mediante su intervención, las cantidades suficientes para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

Al respecto, cabe destacar que el Código Fiscal de la Federación emplea el término “negociación”, sin que en parte alguna explique lo que debe entenderse por dicho vocablo, imprecisión que de suyo origina que sea necesario desentrañar su significado a través de la interpretación jurídica.

El significado gramatical de la expresión ‘negociación’ brinda una vaga idea sobre el sentido del concepto empleado por el Código Fiscal de la Federación; el Diccionario de la Lengua Española señala:

“Negociación.

Del lat. *negotiatio*, -onis.

1. f. Acción y efecto de negociar.”

“Negociar.

Del lat. *negotiari*.

1. intr. *Tratar y comerciar, comprando y vendiendo o cambiando géneros, mercaderías o valores para aumentar el caudal.*

2. [intr.]Tratar asuntos públicos o privados procurando su mejor logro. Ú. t. c. tr.

3. [intr.]Tratar por la vía diplomática, de potencia a potencia, un asunto, como un tratado de alianza, de comercio, etc. Ú. t. c. tr.

4. tr. Ajustar el traspaso, cesión o endoso de un vale, efecto o letra.

5. [tr.]Tratándose de valores, descontarlos.”¹⁰

¹⁰ Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española, 21ª ed., Ed. Espasa Calpe, España, T. II, 2000, p. 1433.

En ese orden de ideas, negociación, como acción y efecto de negociar, refiere una actividad que bien puede ser de carácter comercial, sin embargo, es evidente que cuando el Código Fiscal de la Federación hace referencia al embargo de negociaciones, no se refiere al significado gramatical de la expresión.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido diversos criterios aislados que orientan sobre la acepción del término:

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: CIII
Tesis:
Página: 593

“NEGOCIACION MERCANTIL E INDUSTRIAL, CONCEPTO DE. Por negociación mercantil e industrial debe entenderse *“un conjunto armónico en el que para obtener un mayor provecho, se encuentran organizados u en funciones bienes materiales, bienes inmateriales, trabajo humano y relaciones con terceros”*. Por tanto, demostrado que con anterioridad a la celebración del contrato de arrendamiento de un edificio para espectáculos públicos, el arrendador nunca explotó ninguno de éstos, es violatoria de garantías considerarlo causante del impuesto sobre la renta, en Cédula II, en términos de la fracción XI del artículo 15 de la Ley del citado Impuesto.

TOMO CIII, Pág. 593. Barreda González María Ana y coags. 20 de enero de 1950. 4 votos.”

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: LXXII
Tesis:
Página: 1937

“NEGOCIACION MERCANTIL, CONCEPTO DE. Atento el sentido de la *Ley del Impuesto sobre la Renta, de la doctrina y de las ejecutorias de esta Suprema Corte, puede hacerse una síntesis del concepto de negociación comercial o industrial, diciendo que la constituye un conjunto armónico, en el que para obtener mayor provecho, se encuentran organizados y en funcionamiento, bienes materiales, bienes inmateriales, trabajo humano y relaciones con terceros.*

TOMO LXXII, Pág. 1937. "Inversiones Mexicanas", Soc. Civ.- 22 de abril de 1942.- Unanimidad de cuatro votos.”

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: LXXII
Tesis:
Página: 1937

“NEGOCIACION MERCANTIL, CONCEPTO DE. Toda empresa o negociación industrial constituye un conjunto armónico, viviente, de actividades económicas o bien, según los autores italianos, la organización del trabajo ajeno.

Inversiones Mexicanas, Soc. Civ. Pág. 1937. Tomo LXXII. 22 De Abril De 1942. Cuatro Votos. Tomo LXVIII Pág. 962. Tomo LXIX Pág. 3056. Tomo LXXI Pág. 2727.”

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: LXXII
Tesis:
Página: 1937

“NEGOCIACION MERCANTIL, CONCEPTO DE. *La negociación es un todo orgánico, vivo y en actividad no consta exclusivamente de los elementos materiales local y maquinaria, sino que la constituyen, entre otros factores, el pasivo, el trabajo y sobre todo el aviamiento, como elemento esencial.*

"Inversiones Mexicanas", Soc. Civ. Pág. 1937. Tomo LXXII. 22 De Abril De 1942. Cuatro Votos. Precedentes: Tomo LXVIII, Pág. 962. Tomo LXIX, Pág. 3056. Tomo LXXI, Pág. 2727.”

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: LXXI
Tesis:
Página: 2727

“NEGOCIACION MERCANTIL, CONCEPTO DE. La doctrina, especialmente italiana, enseña que el concepto de negociación mercantil implica la concurrencia de los siguientes elementos: a) *la persona de los colaboradores que formen parte de la hacienda, es decir, el personal que presta sus servicios de trabajo; b) las relaciones con personas que quedan fuera del organismo hacendario, tales como son los clientes, los proveedores, los usuarios, los que proporcionan crédito etc.; c) las cosas materiales, los bienes inmateriales, y las marcas distintas, las materias primas, los productos de la elaboración industrial; el numerario; los muebles, enseres, inmuebles, patentes, nombre y marca comerciales; d) el aviamiento, que se relaciona con la utilidad de los bienes y servicios combinados.*

Vallarta Bustos Ignacio. Pág. 2727. Tomo LXXI. 20 De Febrero De 1942. Cuatro Votos Precedente: Tomo LXIX, Pág. 3056.”

Quinta Época.
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Parte: LX
Tesis:
Página: 1579

“NEGOCIACION MERCANTIL, DEFINICION DE. *El concepto de negociación pertenece, por su naturaleza, al derecho mercantil, pero como el Código no lo define, hay que recurrir a la doctrina para apreciarlo, y de esta podemos inferir que la negociación es un todo orgánico vivo y en actividad; no consta exclusivamente de los elementos materiales del local y maquinaria, sino que la constituye, entre otros factores, el pasivo, el trabajo, y sobre todo la organización como elemento esencial. Ahora bien, para saber si lo que se da en arrendamiento no es negociación mercantil, si la autoridad no dice cual es el concepto fiscal de negociación que debe substituir al concepto mercantil, no conociéndose la aceptación fiscal de la negociación, es imposible determinar si lo es, o no, lo dado en arrendamiento, y debe aceptarse el concepto mercantil.*

En ese orden de ideas, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, reconociendo que los ordenamientos fiscales nada dicen sobre el concepto de negociación, tomando en cuenta la doctrina del derecho mercantil que es de donde proviene el término, ha conceptualizado de manera concreta a la negociación como ***un conjunto armónico, en el que para obtener mayor provecho, se encuentran organizados y en funcionamiento, bienes materiales, bienes inmateriales, trabajo humano y relaciones con terceros.***

Los elementos del concepto de negociación que la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado, son los siguientes:

- a) El personal que presta sus servicios de trabajo;
- b) Las relaciones con personas que quedan fuera del organismo, tales como son los clientes, los proveedores, los usuarios, los que proporcionan crédito etcétera.
- c) Las cosas materiales, los bienes inmateriales, y las marcas distintas, las materias primas, los productos de la elaboración industrial; el numerario; los muebles, enseres, inmuebles, patentes, nombre y marca comerciales.
- d) El aviamiento, que se relaciona con la utilidad de los bienes y servicios combinados.

Tomando en cuenta lo anterior, resulta evidente que el concepto de ‘negociación’, de naturaleza eminentemente mercantil, se identifica necesariamente con el diverso concepto de ‘empresa’, en tanto que los elementos que componen ambos conceptos son idénticos, esto es, un titular de la empresa o negociación, el patrimonio o hacienda mercantil (conformado por bienes materiales o inmateriales, derechos y obligaciones), personal subordinado, relaciones con terceros, y el elemento de la organización que el empresario realiza con todos estos factores -aviamiento-.

A mayor abundamiento, autores reconocidos en el ámbito del Derecho Mercantil, identifican los conceptos de empresa y negociación mercantil.

Así, el tratadista Jorge Barrera Graf define a la empresa de la siguiente manera:

“La empresa o *negociación mercantil* es una figura esencial del nuevo derecho mercantil, que consiste en el conjunto de personas y cosas organizadas por el titular, con el fin de realizar una actividad onerosa, generalmente lucrativa de producción o de intercambio de bienes o de servicios destinados al mercado.”¹¹

¹¹ BARRERA Graf, Jorge. Ob. Cit., p. 82.

Por su parte, Roberto Mantilla Molina no emplea la palabra *empresa*, prefiriendo la de *negociación mercantil*, la cual define como “el conjunto de cosas y derecho combinados para obtener u ofrecer al público bienes o servicios, sistemáticamente y con un propósito de lucro.”¹²

También cabe recordar, que para efectos del derecho fiscal, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación señala que se considera empresa a la persona física o moral que realice las actividades empresariales a que se refiere dicho precepto legal (comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas), ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros.

Un punto más de coincidencia entre los conceptos de empresa y negociación, es que tal y como se analizó con anterioridad, el Código Fiscal de la Federación de 1981, en su publicación original, hablaba de negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, siendo que precisamente, esas actividades son consideradas como empresariales en términos del actual artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, y como empresa, la persona física o moral que realice tales actividades.

En este orden de ideas, una empresa o negociación bien puede ser una persona física con actividades empresariales, entendiendo por tal al ser humano mismo, considerado individualmente, lo cual se infiere de la interpretación a contrario sensu del último párrafo del artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, en la parte en que señala “tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad”, reconociéndose implícitamente en dicho numeral la existencia de negociaciones o empresas cuyo titular sea una persona física.

Y de igual forma, una negociación o empresa puede ser una persona moral, que realice como parte de su objeto social cualquiera de las actividades que el Legislador consideró como empresariales, esto es, las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, y que en su mayor parte están constituidas bajo la forma de sociedades mercantiles y en particular, de sociedades anónimas.

Ahora bien, no obstante las consideraciones efectuadas, la manera en que se encuentran redactados los preceptos legales que se refieren al embargo e intervención en el procedimiento administrativo de ejecución, propician que quede al arbitrio de la autoridad que lleve a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, el señalar lo que es una negociación y lo que no lo es, lo cual atenta contra los principios de certeza jurídica y seguridad jurídica de los contribuyentes, contemplados en los artículos 14, 16 y 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es por las consideraciones expuestas, que ***consideramos que el empleo del término negociación por parte del Legislador, en la parte relativa al procedimiento***

¹² MANTILLA Molina, Roberto L. Ob. Cit., p. 99.

administrativo de ejecución, concretamente en lo relativo al embargo e intervención, debe entenderse referido al concepto de empresa, que al encontrarse definido por el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación brinda mayor seguridad jurídica a los particulares.

Hechas las anteriores precisiones, tal y como se ha expuesto con anterioridad, al tenor de lo previsto por los artículos 153 y 164 del Código Fiscal de la Federación, las negociaciones embargadas, se podrán dejar bajo la guarda del o los depositarios que se hicieren necesarios, quienes tendrán el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

En ese tenor, creemos que es necesario que en el acta circunstanciada que al efecto se levante, en términos del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor señale expresamente que se trata de un embargo a la negociación, en el que detalle los elementos mínimos que permitan identificarla y determinen el alcance de la medida administrativa.

Una vez que se haya determinado embargar la negociación, y nombrado el depositario respectivo, éste tendrá primeramente el carácter de interventor con cargo a la caja, cuya función básica consiste en que después de separar las cantidades que correspondan por conceptos de salarios y demás créditos preferentes, deberá retirar el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación, según lo dispone el primer párrafo del artículo 165 del Código Fiscal de la Federación.

En tal entendido, se aprecia que como un primer momento, previo a la intervención administrativa de la negociación, es necesaria la existencia de la intervención con cargo a la caja. Cabe señalar que en éste tipo de intervención, la función del interventor es meramente recaudatoria, sin que intervenga en el funcionamiento interno de la negociación

5.3.- Proceso.

Ahora bien, de la interpretación del artículo 165, del Código Fiscal de la Federación, encontramos que la intervención administrativa de negociaciones, no es una medida que pueda adoptar de forma inmediata la autoridad ejecutora, sino que para llegar a ella, deberán concurrir las siguientes circunstancias:

1. La existencia de la intervención con cargo a la caja, según ha sido explicado.
2. Ahora bien, como requisito previo a la medida de intervención administrativa, es menester que el interventor con cargo a la caja, tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación, que a su juicio, pongan en peligro los intereses del Fisco Federal, necesariamente relacionado con el pago del crédito fiscal, esto es, que pongan en peligro el pago de dicho crédito.

3. Una vez que el interventor con cargo a la caja tiene conocimiento de los hechos en cuestión, inmediatamente deberá dictar las medidas provisionales que estime necesarias para proteger el pago del crédito fiscal, y deberá informarlo a la Oficina Ejecutora, misma que podrá ratificarlas o modificarlas.
4. Así, sólo en el caso de que las medidas del interventor con cargo a la caja, debidamente ratificadas o modificadas por la Oficina Ejecutora, no fueren acatadas, dicha Oficina ordenará el cese de la intervención con cargo a la caja, para convertirse en intervención administrativa.
5. Finalmente, no sobra decir que como medida alternativa a la intervención administrativa, la Oficina Ejecutora puede proceder a la enajenación de la negociación.

Una vez establecido lo anterior, se aprecia que para llegar al extremo de que la autoridad decreta la intervención administrativa de una negociación, tienen que concurrir necesariamente todas y cada una de las circunstancias que el propio Código Fiscal de la Federación establece y que han quedado detalladas.

Por otra parte, según lo ordena el artículo 168 del Código Fiscal de la Federación, el nombramiento del interventor administrador deberá anotarse en el Registro Público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida (registro de personas morales).

En caso de que la negociación intervenida por las autoridades fiscales, ya se encontrará intervenida por autoridades diversas, no obstante ello se nombrará al interventor administrador, quien también lo será para las otras intervenciones, esto es, el interventor que designen las autoridades fiscales substituirá a los demás, por disposición expresa del artículo 170 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, si con posterioridad a la intervención administrativa practicada por la autoridad fiscal, diversa autoridad ordena la intervención de la misma negociación, subsistirá el nombramiento del interventor administrador efectuada por las autoridades fiscales, quien también lo será para aquellas.

En todo caso, la designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores y posteriores intervenciones.

Ahora bien, por cuanto hace al propósito fundamental de la intervención administrativa de negociaciones, en principio, al igual que en tratándose de una intervención con cargo a la caja, consiste en recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación, según se aprecia de la lectura del artículo 167, fracción II, del Código Fiscal de la Federación.

En última instancia, el fin primordial de la intervención administrativa, consiste en recaudar los ingresos necesarios a efecto de satisfacer el importe del crédito fiscal y sus accesorios.

No obstante ello, *la diferencia sustancial entre la intervención administrativa y una intervención con cargo a la caja, reside esencialmente en las amplias facultades que la ley atribuye al interventor administrador, que lo llevan a jugar un papel preponderante en la vida interna y funcionamiento de la negociación intervenida, según se analizará en líneas posteriores.*

Sobre el tema, resulta ilustrativa la siguiente tesis aislada sustentada por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Cuarta Época.

Instancia: Primera Sección

R.T.F.F.: Año II. No. 24. Julio 2000.

Tesis: IV-P-1aS-85

Página: 64

“EMBARGO DE NEGOCIACIONES.- DIFERENCIAS ENTRE EL INTERVENTOR ENCARGADO DE LA CAJA Y EL INTERVENTOR ADMINISTRADOR. Los artículos 165 y 166 del Código Fiscal de la Federación, regulan las funciones del interventor encargado de la caja y el interventor administrador, existiendo claras diferencias entre ambos, ya que el primero que es un vigilante de la contabilidad sólo tiene la facultad de retirar el 10% de los ingresos, una vez separadas las cantidades correspondientes a salarios y créditos preferentes, mientras que el segundo tiene todas las facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad con plenos poderes, contando con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, esto es, tiene las facultades del dueño por lo que, si en la especie el depositario designado tenía el carácter únicamente de interventor con cargo a la caja, no tenía obligación de enterar ninguna contribución, ya que, el manejo de la administración y por ende del cumplimiento de las obligaciones tributarias, están a cargo de la contribuyente, quien, en términos de lo dispuesto por el artículo 58, fracción VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tiene la obligación de presentar la declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio y el monto del impuesto de éste. (8)

Juicio No. 14632/98-11-02-3/99-S1-03-04.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 11 de enero del 2000, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Alma Peralta Di Gregorio.- Secretaria: Lic. Rosalva B. Romero Núñez. (Tesis aprobada en sesión privada de 17 de febrero del 2000).”

5.4.- Cese de la intervención.

El artículo 171, del Código Fiscal de la Federación, establece dos hipótesis para el cese de la intervención, sea con cargo a la caja o administrativa indistintamente (ello se explica en función de que como se ha analizado, el fin primordial que ambas medidas persiguen es el mismo, esto es, la satisfacción del crédito fiscal), a saber:

1. Cuando se hubiere cubierto el crédito fiscal, incluyendo sus accesorios. En estos casos, se podría considerar que la intervención efectuada cumplió cabalmente con su propósito.

2. En el caso de que se enajene la negociación de conformidad con el Código Fiscal de la Federación.

El Código en cita, establece en su artículo 172, que las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el tanto por ciento del crédito que resulte.

Finalmente, tratándose del cese de la intervención administrativa, la oficina ejecutora comunicará el hecho al Registro Público que corresponda, para que se cancele la inscripción respectiva que se efectuó cuando se nombró al interventor administrador.

5.5.- Medios de defensa del contribuyente.

Una vez que la autoridad ejecutora ha ordenado el cese de la intervención con cargo a la caja y ha ordenado que esta se convierta en intervención administrativa, la sociedad afectada puede interponer por medio de quien ejerza su representación, diversos medios de defensa para el caso de que considere que la medida decretada no se encuentra ajustada a derecho.

Al respecto, consideramos que resulta de vital importancia, que al promover los medios de defensa pertinentes, la sociedad anónima lo haga a través de su consejo de administración o administrador único, según corresponda, ya que son dichos órganos a los que originalmente corresponde la representación de la sociedad, y consideramos que no por el nombramiento de un interventor administrador, pierden aquellos órganos dicha facultad.

Ello, pues al ser nombrado el interventor administrador, este adquiere todas las facultades que normalmente le corresponden a la administración de la sociedad, incluyendo la de otorgar poderes y revocar los otorgados por la sociedad intervenida, en ese sentido, puede acontecer que de obrar la sociedad por medio de mandatario, dicho mandato sea revocado por el interventor administrador, con la consecuencia de que no pueda interponer los medios de defensa a nombre de la sociedad.

Recurso de revocación.

De conformidad con el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer recurso de revocación.

Ahora bien, el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, señala en la parte conducente:

“Artículo 117. El recurso de revocación procederá contra:

...

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

...

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

Bajo este contexto, al ser el nombramiento de un interventor administrador, un acto que eminentemente se dicta dentro del procedimiento administrativo de ejecución, resultará procedente el recurso de revocación, que de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, deberá ser presentado ante la autoridad competente por razón del domicilio o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

Dicho recurso de tramitará y resolverá de conformidad con lo dispuesto en los artículos 116 a 133-A del Código Fiscal de la Federación.

Sobre el tema, resulta conveniente citar la siguiente tesis aislada de la Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Quinta Época.

Instancia: Sala Regional del Sureste (Oaxaca, Oax.)

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año III. No. 35. Noviembre 2003.

Tesis: V-TASR-XV-924

Página: 340

“RECURSO DE REVOCACIÓN.- ES PROCEDENTE EN CONTRA DE LA DESIGNACIÓN DE INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA.- En los artículos 153, 164,165,166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, se establece la atribución de la autoridad hacendaria de nombrar depositarios, que en el caso de negociaciones embargadas, tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, y la finalidad que persigue la figura misma de la interventoría es la de hacer efectivo el crédito fiscal, pues es obligación del interventor la de retirar diariamente el 10% de los ingresos y enterarlos a la autoridad ejecutora fiscal, así como vigilar la buena administración de la negociación, lo que dota al interventor de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, e incluso, se le obliga a poner en conocimiento de la autoridad hacendaria aquellas irregularidades que detecte y puedan poner en peligro a la negociación.- Por tanto, atendiendo precisamente a la función del interventor con cargo a la caja, es razón por la cual su designación sí afecta el interés jurídico de la empresa ejecutada, pues se obliga al interventor designado a retirar diariamente el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora, por tanto, su actuación afecta el patrimonio de la empresa y por consiguiente su interés jurídico; luego entonces, es impugnabile en términos del artículo 117, fracción II, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, que menciona como actos recurribles, los de autoridades fiscales federales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley, dado que dicha designación se hace dentro del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal. (89)

Juicio No. 550/02-15-01-3.- Resuelto por la Sala Regional del Sureste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 26 de agosto de 2002, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Analicia Vega León.- Secretario: Lic. Nahúm Ruiz Mendoza.”

Juicio de nulidad.

Ahora bien, el juicio contencioso administrativo federal se encuentra contemplado y regulado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que en su artículo 2º señala que dicho juicio procede en contra de las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En ese sentido, a efecto de determinar la procedencia del juicio de nulidad en contra del nombramiento de interventor administrador, es menester analizar el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que en la parte que nos interesa establece:

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

...

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

...

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.”

Del precepto legal en cita, se advierte que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan en contra de las resoluciones definitivas que causen un agravio en materia fiscal.

Bajo este tenor, consideramos que el nombramiento de un interventor administrador, sin duda causa un agravio en materia fiscal para la sociedad anónima, tomando en consideración las amplias facultades que le confiere el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, que le permite afectar directamente el funcionamiento interno de la sociedad así como sus relaciones con terceros.

Basta analizar si el acto por el cual la autoridad ejecutora nombra al interventor administrador puede ser considerado o no como una resolución definitiva.

Sobre este tópico, el artículo 11 de la Ley Orgánica que se analiza, señala que se consideran resoluciones definitivas aquellas que no admitan recurso de revocación, o cuya interposición sea optativa.

Así, según señalamos en el apartado que antecede, en contra del nombramiento del interventor administrador procede el recurso de revocación.

Sin embargo, de conformidad con el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En tal entendido, toda vez que la interposición del recurso administrativo en contra del nombramiento del interventor administrador, es optativa para la sociedad anónima, es evidente que resulta procedente el juicio de nulidad, mismo que deberá promoverse y sustanciarse en los términos previstos en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Resulta aplicable por analogía, la siguiente tesis aislada sustentada por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

Quinta Época.

Instancia: Segunda Sala Regional de Oriente (Puebla, Pue.)

R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año IV. No. 44. Agosto 2004.

Tesis: V-TASR-XXVI-1199

Página: 427

“ACUERDO DE REMOCIÓN DE DEPOSITARIO Y NOMBRAMIENTO DE INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE LA NEGOCIACIÓN.- SÍ PUEDEN IMPUGNARSE A TRAVÉS DEL JUICIO CONTENCIOSO.- Aquellas resoluciones constituyen actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, en tales condiciones, tenemos que el artículo 117, fracción II, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, establece que el recurso de revocación procede en contra de los actos de autoridades fiscales federales que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley y el artículo 120 del mismo Código dispone que ese medio de defensa es optativo para el interesado antes de acudir a este Tribunal. Por otra parte, de los párrafos primero y segundo del artículo 11 de la Ley Orgánica de este Tribunal, se desprende que se consideran definitivas las resoluciones cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa; de lo que se concluye que la resolución que acuerda la remoción de depositario y nombra interventor con cargo a la caja puede ser impugnada en esta instancia jurisdiccional toda vez que su impugnación a través del recurso de revocación es optativa. (72)

Juicio No. 2170/03-12-02-8.- Resuelto por la Segunda Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 12 de marzo de 2004, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Gustavo Ruiz Campos.- Secretario: Lic. Arturo Baltasar Valle.”

Juicio de amparo indirecto.

Ahora bien, para el caso de que la sociedad intervenida considere que con la designación del interventor administrador se infringen en su perjuicio garantías individuales, cuenta a su favor con el juicio de garantías, previsto en los artículos 103 y 107 de nuestra Constitución Federal.

Ahora bien, dada la amplitud de la materia del juicio de amparo, nos limitaremos a señalar que consideramos que en contra del nombramiento del interventor

administrador procede el juicio de amparo indirecto, de conformidad con el artículo 114, fracciones II y IV, de la Ley de Amparo, toda vez que la ejecución de dicha medida administrativa causa perjuicios de imposible reparación para la sociedad anónima.

En efecto, el artículo 114 de la Ley de Amparo señala:

“Artículo 114. El amparo se pedirá ante juez de distrito:

...

II. Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.

En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la Ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia;

...

IV. Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación;”

Así pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 114, fracción II, de la Ley de Amparo, el juicio de amparo indirecto es procedente contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo; es decir, este numeral establece lo que la doctrina constitucional señala como amparo contra actos administrativos, puesto que tales actos no son dictados por tribunales, sino por una autoridad administrativa.

En este sentido, es evidente que la designación del interventor administrador en el procedimiento administrativo de ejecución, es una atribución de la Oficina Ejecutora, y en su caso del ejecutor, según lo señala el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, y en ese sentido, dicho nombramiento es evidentemente un acto proveniente de una autoridad administrativa en el ejercicio de sus facultades, esto es, se trata de un acto administrativo.

Ahora bien, la fracción IV del artículo 114 de la Ley de Amparo, establece la hipótesis de procedencia tratándose de actos de imposible reparación; al respecto, Alberto del Castillo del Valle señala que un acto es de imposible reparación cuando de llegar a consumarse, no sería factible restituir sus efectos nocivos a través de la sentencia de amparo, al haberse consumado durante la substanciación del juicio.¹³

¹³ CASTILLO del Valle, Alberto Del. Ley de Amparo Comentada, 3ª ed., Ed. Ediciones Jurídicas Alma, México, 2002, pp. 427-428.

Bajo este contexto, consideramos que el nombramiento de un interventor administrador tiene sobre la sociedad anónima intervenida una ejecución que puede originar daños de imposible reparación, tomando en cuenta las amplias facultades que el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación confiere al interventor administrador.

Así por ejemplo, si el interventor administrador decide realizar operaciones riesgosas para la sociedad, decide enajenar determinados bienes o efectuar operaciones comerciales con terceras personas, es evidente que tales actos son potencialmente dañosos para la sociedad, y de llegar a efectuarse, se consumirían irreparablemente, no pudiendo ser revertidos sus efectos negativos mediante la sentencia de amparo.

Por tal motivo, consideramos que de conformidad con lo señalado en el artículo 114, fracciones II y IV de la Ley de Amparo, resulta procedente el amparo biinstancial en contra del nombramiento del interventor administrador.

Sobre el particular, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación tradicionalmente había sostenido la improcedencia del juicio de amparo indirecto en contra de las resoluciones dictadas en el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que aquél sólo procede en contra de la resolución definitiva en que se apruebe o desapruébe el remate, pudiéndose en ese momento reclamar todas las violaciones que se hayan cometido dentro de dicho procedimiento, dado que de lo contrario se entorpecería de manera constante el procedimiento de ejecución haciéndolo inagotable.

No obstante, como excepción a dicho criterio general, recientemente nuestro Máximo Tribunal resolvió en contradicción de tesis, que resulta procedente el amparo indirecto en contra del nombramiento de interventor con cargo a la caja, por considerar los efectos potencialmente dañosos que dicha medida origina.

La jurisprudencia por contradicción de tesis a que hemos hecho referencia señala:

Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Enero de 2007
Página: 637
Tesis: 2a./J. 201/2006
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

“INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA. SU DESIGNACIÓN DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN ES IMPUGNABLE EN AMPARO INDIRECTO. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 17/98, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, abril de 1998, página 187, con el rubro: "EJECUCIÓN, PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE. EL AMPARO CONTRA RESOLUCIONES DICTADAS EN AQUÉL SÓLO PROCEDE CUANDO SE RECLAMA LA DEFINITIVA, A PESAR DE QUE SE IMPUGNE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES.", sostuvo que

solamente procede el juicio de amparo indirecto en contra de la resolución con la que culmine el procedimiento administrativo de ejecución, es decir, la definitiva en que se apruebe o desapruébe el remate. *Sin embargo, en atención a los efectos jurídicos y al impacto severo, que la intervención con cargo a la caja, causa a las actividades y a la libre disposición del patrimonio de la negociación, que inclusive puede traducirse en una situación de perjuicio irreparable para el contribuyente, ya que tal acto limita la disposición de su patrimonio por quedar a cargo del interventor, en términos del artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de separar las cantidades que correspondan por conceptos de salarios y demás créditos preferentes, además de retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida en que se efectúe la recaudación, por excepción, la designación del interventor con cargo a la caja dentro del procedimiento administrativo de ejecución es impugnabile en amparo indirecto.*

Contradicción de tesis 186/2006-SS. Entre las sustentadas por el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el Tercer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, el entonces Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Noveno Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Vigésimo Noveno Circuito. 29 de noviembre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores.

Tesis de jurisprudencia 201/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de diciembre de dos mil seis.”

En vista de ello, por mayoría de razón, sostenemos que resulta procedente el juicio constitucional en contra del nombramiento del interventor administrador, toda vez que sus facultades son mayores que las del interventor con cargo a la caja, puesto que además de retirar diariamente el 10% de los ingresos diarios de la sociedad anónima, cuenta con las amplísimas facultades que al efecto le confiere el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación.

6. La sociedad anónima durante la intervención administrativa.

6.1. Dirección y Administración de la sociedad mercantil durante la intervención administrativa.

De conformidad con el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, el interventor administrador tendrá todas aquellas facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad.

Asimismo, contará con plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para:

1. Ejercer actos de dominio.
2. Realizar actos de administración.
3. Actuar como mandatario para pleitos y cobranzas.
4. Otorgar o suscribir títulos de crédito.

5. Presentar denuncias y querellas, así como para desistirse de estas últimas previo acuerdo de la oficina ejecutora,
6. Para otorgar a su vez, los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido con anterioridad.

Ahora bien, independientemente de las amplias facultades que el Código Fiscal de la Federación concede al interventor administrador, el diverso artículo 169, del ordenamiento legal en comento, dispone que sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 166, la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración.

Al respecto, resulta necesario señalar que el nombramiento de un interventor administrador, por parte de las autoridades fiscales competentes, no equivale a que por ese solo hecho los órganos de la sociedad dejen de tener existencia o sean suplantados por uno diverso, ya que no existe precepto legal que permita arribar a dicha conclusión, sino únicamente, que las facultades de éstos sufren una merma notoria, ya que el interventor administrador puede llevar a cabo todos aquellos actos que considere necesarios y pertinentes aún en contra de la voluntad de la Asamblea de Accionistas o del Consejo de Administración o Administrador Único, siempre y cuando se encuentre dentro de las atribuciones que le concede el artículo 166, del Código Fiscal de la Federación, lo cual se analiza en el siguiente apartado.

6.2. Relaciones de los órganos internos de la sociedad con el interventor administrador.

Ya se ha señalado que, independientemente de que la sociedad mercantil se encuentre intervenida, y que al efecto se haya nombrado un interventor administrador por parte de la autoridad fiscal, la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para *conocer* de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, como para *opinar* sobre los asuntos que les someta a su consideración.

En tal entendido, habida cuenta que el Código Fiscal de la Federación así lo dispone, la Asamblea de Accionistas podrá continuar reuniéndose regularmente, mediante la celebración de las asambleas generales, ordinarias o extraordinarias que conforme a la ley y a los estatutos de dicha sociedad procedan.

No obstante ello, cabe señalar que si bien, la Ley General de Sociedades Mercantiles delimita las atribuciones de las distintas clases de asambleas, así como las materias sobre las cuales les corresponde conocer, lo cierto es que por disposición expresa

del Código Fiscal de la Federación, tratándose de sociedades que se encuentren sometidas a un proceso de intervención administrativa, los referidos órganos de la sociedad, únicamente pueden *conocer* de dichos asuntos, y en su caso, adoptar las medidas y acuerdos que estimen convenientes, no obstante lo cual, tales decisiones no pueden considerarse autónomas ni definitivas, puesto que según quedará expuesto en líneas subsiguientes, las mismas no obligan al interventor administrador, quien es en última instancia el que decide sobre la adopción de las medidas necesarias.

De igual manera, la Asamblea de Accionistas, podrá *opinar* sobre los asuntos que el interventor administrador someta a su consideración; lo cual sin duda si bien sirve a efecto de exponer su punto de vista en relación con el funcionamiento y manejo de la sociedad, no deja de ser una mera opinión, sin carácter vinculatorio alguno para el interventor administrador.

En tal orden de ideas, se advierte la relevancia de la figura de la intervención administrativa, puesto que en aras de satisfacer el interés fiscal, el Código Fiscal de la Federación priva de la facultad de decisión a la Asamblea de Accionistas, que habitualmente es el máximo órgano dentro de la estructura de una sociedad anónima.

Bajo ese contexto, resulta claro que tratándose de sociedades anónimas que se encuentren sometidas a un proceso de intervención administrativa por parte de las autoridades fiscales, por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, el interventor administrador se sitúa en un plano superior al de cualquier órgano de la sociedad.

Con mayor razón, se comprende que el Órgano de Administración de la sociedad, que puede consistir en un Administrador Único, o un Consejo de Administración, al igual que sucede con la Asamblea de Accionistas, pueden seguir reuniéndose a efecto de conocer de los asuntos que conforme a la ley y a sus estatutos les competen, y en su caso, adoptar las medidas o acuerdos que estimen convenientes, sin que los mismos puedan considerarse definitivos dentro de la sociedad, dado que el interventor administrador no se encuentra sujeto a ellos, pudiendo adoptar incluso posturas contrarias y que son las que en última instancia habrán de cumplirse por disposición del Código Fiscal de la Federación mientras la sociedad se encuentre sujeta a la intervención administrativa.

De igual manera, el Código Fiscal de la Federación prevé que el interventor administrador podrá convocar a la Asamblea de Accionistas, Socios o Partícipes y citar a la administración de la sociedad (Consejo de Administración o Administrador Único) con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

6.3. Responsabilidad de la sociedad mercantil por los actos celebrados por el interventor administrador.

Ahora bien, según se ha analizado, el Legislador otorga amplias facultades al interventor administrador a efecto de cumplir con sus funciones esenciales, que son la de recaudar el 10% de los ingresos diarios de la sociedad, así como la de vigilar el buen funcionamiento de ésta en aras de sufragar de manera eficaz el crédito fiscal cuyo pago se pretende.

No obstante ello, derivado de las facultades que la Ley le confiere al interventor administrador, y del ejercicio que éste haga de ellas, pueden llegar a generarse consecuencias de derecho de las cuales deriven *obligaciones y responsabilidad* a cargo de la propia sociedad intervenida.

Ello, puesto que los actos celebrados por el interventor administrador, pueden sobrepasar de la vida interna de la sociedad, trascendiendo a las relaciones de ésta para con terceros ajenos, tal como sería el caso de que enajenara determinados bienes u otorgara el uso o goce temporal de los mismos.

Derecho Común.

Ante todo, se tiene que recordar que las sociedades mercantiles, tienen personalidad jurídica por disposición expresa de la Ley General de Sociedades Mercantiles, y que la representación de las mismas corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social.

Al respecto, el Código Civil para el Distrito Federal, señala:

“Artículo 27. *Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la ley* o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos.

Artículo 28. *Las personas morales se regirán por las leyes correspondientes*, por su escritura constitutiva y por sus estatutos.

Artículo 1800. El que es hábil para contratar, puede hacerlo por sí o por medio de otro legalmente autorizado.

Artículo 1801. Ninguno puede contratar a nombre de otro sin estar autorizado por él o por la ley.

Artículo 1918. Las personas morales son responsables de los daños y perjuicios que causen sus representantes legales en el ejercicio de sus funciones.”

Por su parte, la Ley General de Sociedades Mercantiles establece:

“Artículo 10. **La representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores**, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social.”

En vista de tales circunstancias, dado que el interventor administrador goza *por disposición de Ley*, de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad –artículo 166 del Código Fiscal de la Federación–, dentro de las cuales se incluyen las facultades de representación, y además cuenta con facultades para ejercer actos de administración, para pleitos y cobranzas, e incluso de dominio, resulta claro que al actuar éste frente a terceros, no lo hace a título personal, sino por cuenta de la sociedad intervenida, de conformidad con las facultades que el Código Fiscal de la Federación le otorga.

En efecto, también debe recordarse que la representación de las sociedades mercantiles, tiene la característica de ser necesaria, debido a que las personas morales únicamente pueden actuar en el mundo jurídico frente a terceros a través de sus representantes.

Asimismo, por regla general, dicha representación es consensual, ya que se requiere la voluntad tanto de la sociedad que la confiere, como de la persona o personas que aceptan el encargo que se les confiere; no obstante ello, el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, constituye una excepción a dicha regla de representación consensual, estableciendo una de carácter *legal*, ya que por disposición legal expresa y sin que para ello resulte relevante la voluntad o el consentimiento de la propia sociedad mercantil, el interventor administrador cuenta con todas aquellas facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad, dentro de las cuales se encuentra la de representación.

A efecto de brindar mayor claridad, se hace necesario recordar el concepto de representación:

“La representación es la figura jurídica que permite alterar o modificar el ámbito personal o patrimonial de una persona, por la actuación de otra capaz, quien actúa siempre a nombre de la primera.”¹⁴

“Hay representación cuando una persona celebra a nombre y por cuenta de otra un contrato (o en general un acto jurídico) de manera que sus efectos se producen directa e inmediatamente en la persona y en el patrimonio del representado, como si él mismo hubiera celebrado el contrato (o ejecutado el acto); se produce una relación obligatoria directa entre el representado y un tercero.”¹⁵

En ese entendido, se advierte que al contar el interventor administrador con facultades de representación por disposición de ley, los actos que celebre éste por cuenta de la sociedad intervenida, se entienden celebrados directamente por dicha sociedad y la obligan plenamente.

Dicho de otra manera, resulta claro que si el interventor administrador realiza actos jurídicos por cuenta y nombre de la sociedad intervenida, ésta será plenamente

¹⁴ ZAMORA y Valencia, Miguel Angel. Contratos Civiles, 7ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998, p. 250.

¹⁵ BORJA Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones, 6ª ed., Ed. Porrúa, México, T. I, 1969, p. 280.

responsable por el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones contraídas frente a terceros, dada la representación que de la sociedad ejerce aquél.

Ello se justifica además, a efecto de brindar seguridad jurídica a los terceros que realizan actos jurídicos con la sociedad mercantil intervenida, ya que de lo contrario, ante la imposibilidad de atribuir los actos celebrados por el interventor administrador a la propia sociedad, no habría manera de exigir el cumplimiento de dichas obligaciones a la persona moral, situación que incluso ocasionaría que nadie quisiera contratar con la misma, lo que implicaría prácticamente su disolución y liquidación.

Derecho Fiscal.

De conformidad con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, son sujetos pasivos de la obligación tributaria, todas aquellas personas físicas y morales que se coloquen en las hipótesis de causación que al efecto establecen las leyes fiscales.

A efecto de ejemplificar, cabe señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que son sujetos obligados al pago de dicho impuesto:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta **en los siguientes casos:**

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

De igual manera, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece quiénes son los sujetos obligados al pago de dicha contribución, a saber:

“Artículo 1.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, **las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:**

I. Enajenen bienes.

II. Presten servicios independientes.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV. Importen bienes o servicios.

...”

En este orden de ideas, tal como se señaló en el apartado que antecede, toda vez que el interventor administrador cuenta con facultades de representación por disposición de ley, los actos que celebre éste por cuenta de la sociedad intervenida, se entienden celebrados directamente por dicha sociedad y la obligan plenamente.

Como consecuencia de ello, si el interventor administrador realiza determinados actos jurídicos a nombre de la sociedad intervenida, en uso de las amplias facultades que le confiere el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, y dichos actos, constituyen hechos generadores de contribuciones, por ubicarse en los supuestos hipotéticos de causación que prevén las leyes –hecho imponible-, luego entonces, la sociedad mercantil será la responsable directa por el pago de dichas contribuciones.

A mayor abundamiento, si tomamos en consideración que para efectos del Derecho Tributario, basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el Legislador haya considerado suficientes para generar la obligación, resulta suficiente que el interventor administrador haya actuado en nombre de la sociedad intervenida, y que de dicha actuación se haya generado la causación de una contribución, para que aquélla sea plenamente responsable por el pago del tributo causado.

De igual manera, resulta importante señalar que mientras que la sociedad anónima subsiste como tal y obtiene ingresos, está sujeta al régimen fiscal que le resulte aplicable, con independencia de quién ejerza su administración, de manera que al generar ingresos gravados por las leyes tributarias, ello se traduce en que debe cumplir con sus obligaciones fiscales; ello es así, puesto que el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación ordena la aplicación estricta de las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, y al respecto no existen excepciones para que una sociedad, por estar sujeta a un procedimiento de intervención administrativa en términos del Código Fiscal de la Federación, deje de cumplir con sus obligaciones fiscales producto de su operación.

En síntesis, la sociedad intervenida existe, opera, genera ingresos gravables y está sujeta al pago de las contribuciones correspondientes, con independencia de si quienes la administran son los órganos que normalmente ejercen dicha función o bien, el interventor administrador por disposición de la Ley.

En vista de lo expuesto, si tanto en el Derecho común, como en el Derecho Fiscal, la sociedad anónima intervenida es responsable por los actos que celebra el interventor administrador, luego entonces se advierte la suma importancia que adquiere el hecho de delimitar de manera precisa la actuación del mismo, y en su caso, la responsabilidad a que se encuentra sujeto individualmente, en aras de salvaguardar los principios de legalidad y seguridad jurídica a favor de la contribuyente que sufra un proceso de intervención administrativa.

CAPÍTULO QUINTO. INTERVENTOR ADMINISTRADOR.

1.- Nombramiento.

Tal como se analizó en líneas precedentes, de conformidad con el artículo 153, del Código Fiscal de la Federación, los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios, siendo los jefes de las Oficinas Ejecutoras, quienes *bajo su responsabilidad*, nombrarán y removerán libremente a dichos depositarios.

De igual manera, el artículo 153 que se comenta, dispone que el depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la Oficina Exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Por su parte, el artículo 164, del citado Código Tributario, previene que cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

De esta suerte, se entiende que en un primer momento, el nombramiento de los depositarios, quienes ejercerán facultades de interventor con cargo a la caja o de administradores, se efectúa por el jefe de la Oficina Ejecutora que corresponda, y en caso de que éste no lo haya hecho, dicha atribución le corresponde al ejecutor designado.

Resulta importante señalar, que dada la redacción del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, si bien el ejecutor designado puede, en caso de que el jefe de la Oficina Ejecutora no lo haya hecho, nombrar al depositario de los bienes o negociaciones, la facultad de remover al mismo, únicamente recae en aquél.

Cabe mencionar, que al prever el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, el cese de la intervención con cargo a la caja, y la instauración de la intervención administrativa, únicamente hace mención a que dicha medida debe ser dictada por la Oficina Ejecutora, pero no señala nada respecto al depositario que ejercía las funciones de interventor con cargo a la caja.

Esto es, el Código Fiscal de la Federación no previene si al verificarse la transición de la intervención con cargo a la caja, a la intervención administrativa, la persona que ejercía las funciones de interventor con cargo a la caja, continuará en el encargo ejerciendo las correspondientes a las del interventor administrador, o bien, si será designado un nuevo depositario que ejerza estas últimas atribuciones.

En todo caso, si como se ha analizado, es facultad exclusiva del jefe de la Oficina Ejecutora remover y nombrar libremente a los depositarios, en caso de que la intervención con cargo a la caja, se convierta en intervención administrativa, aquél podrá, en caso de considerarlo conveniente, remover a la persona que ejercía las funciones de interventor con cargo a la caja, y designar a otra, que cumpla con el encargo de interventor administrador.

Cabe hacer mención, que el Código Fiscal de la Federación no establece mayores formalidades que deban observarse en la designación del interventor administrador por parte de la autoridad fiscal, sin embargo, consideramos que toda vez que el nombramiento de un interventor administrador, es un acto que incide significativamente en la esfera jurídica de la empresa intervenida, dadas las amplias facultades que le confiere el artículo 166 del citado ordenamiento legal, dicho nombramiento deberá cumplir con la garantía de fundamentación y motivación contemplada por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, en concordancia con el artículo 38, fracción III, del Código Tributario Federal.

Finalmente, también debe señalarse que el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, establece que cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución par hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales, estarán obligadas al pago de gastos de ejecución.

Así pues, el citado artículo 150 contempla como gastos de ejecución extraordinarios, entre otros, los honorarios de los depositarios, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

En ese orden de ideas, es el propio ejecutado, el que por concepto de gastos de ejecución, cubre de manera indirecta los honorarios del interventor administrador, e incluso los de las personas que éste contrate, situación sumamente onerosa en perjuicio de aquél, máxime que el Código Fiscal de la Federación no establece un límite a las cantidades que se deban cubrir al administrador, puesto que únicamente limita a los gastos de ejecución previstos en las primeras tres fracciones del artículo 150 y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate.

Al respecto, el artículo 74 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se limita a señalar que la autoridad recaudadora vigilará que los gastos extraordinarios que se efectúen sean los estrictamente indispensables y que no excedan de las contraprestaciones normales del mercado.

Se indica que el ejecutado es el que cubre de manera indirecta los emolumentos del interventor administrador, toda vez que el artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, dispone que los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un 'fondo revolvente' para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines.

También previene el citado artículo 150 del Código Fiscal de la Federación, que los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

En tal entendido, se aprecia que al ser la autoridad fiscal la que determina el monto que ha de pagarse por concepto de gastos de ejecución, incluyendo los extraordinarios, luego entonces queda al completo arbitrio de la ejecutora el determinar el monto de los honorarios de los depositarios, y en particular, de los interventores administradores.

Lo anterior se corrobora con lo señalado en el artículo 73 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que dispone que será la autoridad recaudadora la que determinará el monto de los gastos extraordinarios que deba pagar el contribuyente, debiendo acompañar copia de los documentos que acrediten dicho monto.

Asimismo, el artículo 25, fracción XXIII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente establece:

“**Artículo 25.-** Compete a la Administración General de Recaudación:

...

XXIII.- Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, incluyendo el embargo de cuentas bancarias y de inversiones a nombre de los contribuyentes deudores y responsables solidarios, cuando dicho procedimiento no sea competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria, así como las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal; enajenar fuera de remate bienes embargados, así como expedir el documento que ampare la enajenación de los bienes rematados y proceder a la ampliación del embargo en otros bienes del contribuyente, cuando la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales o cuando la garantía del interés fiscal resulte insuficiente; **fijar los honorarios del depositario interventor de negociaciones o administrador de bienes raíces, en coordinación con las unidades administrativas competentes**; realizar los actos a que se refiere esta fracción respecto de los sujetos y entidades a que se refiere el apartado B del artículo 19 de este Reglamento, sin perjuicio de las facultades previstas en los artículos 19, apartado A, 20 y 21 del presente Reglamento.”

Por otra parte, cabe señalar que de conformidad con el último párrafo del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, el cargo de depositario de los bienes embargados por la autoridad fiscal, puede recaer en el ejecutado.

En este punto, estimamos que tratándose del embargo de negociaciones, resulta poco práctico que la autoridad designe como depositario de la misma a alguna persona miembro de la propia sociedad anónima, ya que torna prácticamente nula la eficacia de la medida adoptada, y en particular cuando se verifica una intervención administrativa, ya que el interventor designado al formar parte de la sociedad sujeta a dicho proceso de intervención, continuaría con el manejo que de la misma se venía haciendo con anterioridad.

En caso de que ello llegare a suceder, esto es, que el interventor administrador designado formare parte de la empresa intervenida, quedaría en entredicho la posibilidad de que ejerciera libremente las facultades que le confiere el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, es decir, su autonomía frente a los órganos de administración de la sociedad, tomando en cuenta la relación laboral o de negocios existente con aquella.

Por tales circunstancias, si el interventor administrador fuere parte de la sociedad intervenida, no se advierte una afectación grave a los intereses de la misma, antes bien, el riesgo correría a cargo de la autoridad fiscal, ya que pudiera ser que a final de cuentas el pago del crédito fiscal adeudado no lograre cumplirse.

Efectuadas las anteriores precisiones, cabe indicar que el Código Fiscal de la Federación tampoco indica si el nombramiento del depositario, debe recaer en personal de la Oficina Ejecutora, o bien, sobre un particular, por lo que tomando en consideración que la Ley no efectúa distinción alguna, la persona que sea designada como depositario, y en su caso, como interventor administrador, puede ser un particular ajeno a la relación fiscal, un particular integrante de la sociedad, o parte del personal de la autoridad ejecutora.

2.- Requisitos.

Como se señaló en el apartado anterior, el Código Fiscal de la Federación, salvo los presupuestos que regula en su artículo 165, no dispone de mayores formalidades para el nombramiento de un interventor administrador, y mucho menos, señala las características, perfil, o requisitos que dicha persona habrá de cubrir, lo cual redundaría en un notorio perjuicio para la empresa intervenida.

En efecto, el Código Fiscal de la Federación es omiso en señalar las características, requisitos o experiencia mínima que habrá de cumplir la persona o personas que ejerzan el cargo de interventores administradores, lo cual, a nuestro juicio resulta sumamente delicado y riesgoso para la sociedad intervenida, dado que de conformidad con el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, según se ha analizado, estos cuentan con todas aquellas facultades que corresponden normalmente a la administración de la sociedad, con plenos poderes, motivo por el cual cuentan con la facultad de tomar decisiones que bien pueden resultar perjudiciales para la intervenida e incluso para el Fisco Federal.

Al respecto, no se debe pasar por alto que en condiciones naturales de operación, la tarea de nombrar al administrador o Consejo de Administración, recae en los socios al momento de constituir la sociedad, a través de la asamblea general constitutiva, de conformidad con el artículo 100, fracción IV, de la Ley General de Sociedades Mercantiles, determinación que por su importancia, debe quedar plasmada en los estatutos de la misma, de conformidad con el artículo 6º, fracción IX, de la citada Ley.

De igual manera, con posterioridad al acto constitutivo de la sociedad de que se trate, dicha facultad de nombramiento también recae en las asambleas generales ordinarias, de conformidad con los artículos 180 y 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

En ese entendido, en el ámbito estrictamente mercantil, es a las Asambleas mencionadas a las que corresponde la designación de la persona o personas que hayan de ejercer la actividad de administración de la sociedad, siendo lógico que al tratarse de un asunto que para estos reviste un interés pecuniario particular, encomendarán dicha función a alguien que reúna la experiencia y conocimientos necesarios, a efecto de llevar a buen fin la empresa de que se trate, asumiendo el riesgo que conlleva esa decisión, pero a final de cuentas, es una decisión libre de la sociedad, lo que no acontece tratándose de la designación de un interventor administrador por parte de la autoridad fiscal dentro de un procedimiento administrativo de ejecución.

En efecto, siendo facultad exclusiva de la oficina ejecutora, o en su caso, del ejecutor designado, el nombramiento del depositario interventor con cargo a la caja, que posteriormente puede convertirse en interventor administrador, la sociedad intervenida no tiene participación alguna en la designación de estos.

Al respecto, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado en tesis aislada que el hecho de que el nombramiento de los depositarios dentro del procedimiento administrativo de ejecución, recaiga de manera exclusiva en la autoridad ejecutora, no transgrede la garantía de audiencia, por las siguientes consideraciones:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: III, Mayo de 1996
Tesis: P. LXV/96
Página: 110

“EMBARGO, DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. EL ARTICULO 153, PARRAFOS PRIMERO Y ULTIMO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN CUANTO AUTORIZA EL NOMBRAMIENTO DEL DEPOSITARIO DE LOS BIENES POR PARTE DEL JEFE DE LA OFICINA EJECUTORA O DEL EJECUTOR, LIBREMENTE Y BAJO SU RESPONSABILIDAD, NO VIOLA LOS ARTICULOS 14 Y 16 CONSTITUCIONALES, TRATANDOSE DE BIENES DISTINTOS DE LOS RAICES Y DE LAS NEGOCIACIONES. Al disponer el artículo 153, párrafos primero y último del Código Fiscal de la Federación, que el nombramiento del depositario de los bienes embargados dentro del procedimiento administrativo de ejecución lo harán los jefes de las oficinas ejecutoras o los ejecutores, libremente y bajo su responsabilidad, no infringe el artículo 16 constitucional tratándose del embargo de bienes distintos de los raíces y de las negociaciones, pues aun cuando no establece reglas o directrices respecto de la persona en que pueda recaer, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, en primer término, porque al Fisco acreedor corresponde el derecho de tal nombramiento, ya que se trata de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y, en segundo lugar, porque el precepto con claridad determina que dicho nombramiento se hará bajo la responsabilidad del ejecutante y, además, que el depositario debe desempeñar su cargo conforme a las disposiciones legales. Tampoco lo

anterior infringe el artículo 14 constitucional porque al ejecutado se le da intervención durante la secuela del procedimiento administrativo de ejecución y el nombramiento de referencia se trata de una actuación y derecho que no le corresponde como deudor y, por ende, no es necesario darle intervención, máxime que se trata de actos de cobro de un crédito fiscal, respecto de los cuales la garantía de audiencia no tiene que ser previa según la jurisprudencia de la Suprema Corte, bastando que con posterioridad tenga el contribuyente oportunidad de defensa a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el juicio de nulidad fiscal.

Amparo en revisión 517/95. London Clothes, S.A. 4 de marzo de 1996. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticinco de abril en curso, aprobó, con el número LXV/1996, la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a veinticinco de abril de mil novecientos noventa y seis.”

De la tesis jurisprudencial que antecede, cabe destacar los siguientes elementos, que en su momento consideró nuestro Máximo Tribunal:

1. Que el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, no infringe el artículo 16 Constitucional, al establecer como facultad exclusiva de los jefes de las Oficinas Ejecutoras o de los ejecutores, efectuar el nombramiento de los depositarios, pues dicha circunstancia, no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, por lo siguiente:
 - a) Ello, en primer término, porque es el Fisco Federal el acreedor del crédito fiscal exigible, por lo que le asiste el derecho de tal nombramiento, ya que se trata de hacerlo efectivo.
 - b) En segundo lugar, porque el precepto con claridad determina que dicho nombramiento se hará bajo la responsabilidad del ejecutante y, además, que el depositario debe desempeñar su cargo conforme a las disposiciones legales.
2. Que dicha circunstancia, tampoco infringe el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el nombramiento de los depositarios no es un derecho que corresponda al ejecutado, al ser el deudor del crédito fiscal, aunado a que al tratarse de actos de cobro de un crédito fiscal, la garantía de audiencia no tiene que ser previa, *bastando que con posterioridad tenga el contribuyente oportunidad de defensa*.
3. No obstante ello, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tuvo el aserto de acotar los alcances de su determinación, ya que expresamente excluye lo relativo a los depositarios de bienes raíces y de negociaciones, *por lo que dejó abierta la posibilidad de examinar la constitucionalidad del artículo 153, en lo relativo al nombramiento de un interventor con cargo a la caja o administrador*.

Igual postura adoptó la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente tesis jurisprudencial:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Mayo de 1997
Tesis: P. LXVI/97
Página: 160

“DEPOSITARIO. EL ARTÍCULO 153 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE AUTORIZA A QUE SU NOMBRAMIENTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN RECAIGA EN UN TERCERO, SIN ESTABLECER REQUISITOS ESPECIALES DE INSTRUCCIÓN Y CAPACITACIÓN, NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 161 del Código Fiscal de la Federación dispone que "El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas.", así como que "Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto."; de lo que se sigue que, *tratándose de estos bienes, la obligación del depositario es su guarda y custodia, así como su entrega a la oficina ejecutora, por lo que, en principio, y en la mayor parte de los casos, no se requiere mayor instrucción y conocimientos que los que posee el común de las personas para cumplir con el cargo de depositario, y en esa medida, el artículo 153 del código tributario, que no exige que el nombramiento del depositario recaiga en alguna persona que tenga capacitación especial, no viola el numeral 16 constitucional.*

Amparo en revisión 309/96. Agencia Llantera Cuauhtémoc, S.A. 11 de febrero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de abril en curso, aprobó, con el número LXVI/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y siete.”

En la tesis que antecede, la Corte señaló que tratándose de bienes como el dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, no es necesario que los depositarios designados reúnan determinadas características, perfil o experiencia, puesto que en dichos casos, no se requiere de mayor instrucción y conocimientos que los que posee el común de las personas para cumplir con el cargo de depositario.

No obstante ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación no hizo referencia alguna al embargo de negociaciones, siendo evidente que el depósito de una empresa o sociedad mercantil, es una función de naturaleza mucho más compleja que la simple guarda y custodia de valores mobiliarios, que sí requiere de instrucción y conocimientos específicos para desempeñar el cargo, con lo cual, *nuevamente dejó abierta nuevamente la posibilidad de impugnar la constitucionalidad del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, tratándose del nombramiento de depositarios de negociaciones.*

Tal posición, adquiere mayor fuerza tratándose de los depositarios de negociaciones que ejercen funciones de interventor administrador, puesto que la Ley les otorga todas aquellas facultades que normalmente le corresponden a la administración de la

sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la Oficina Ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

En tal entendido, dada la naturaleza de las funciones que ejerce el interventor administrador y las amplias facultades de que lo inviste la Ley, consideramos que el Legislador ordinario debió prever la existencia de ciertos requisitos que debe cumplir dicha persona, que garanticen la experiencia y conocimientos mínimos para el correcto funcionamiento de la sociedad.

Cabe señalar, que una correcta regulación de dicho aspecto, no redundaría en perjuicio del Fisco Federal, puesto que si lo que se busca a través de la figura de la interventoría es la de asegurar el pago del crédito fiscal adeudado, es al propio acreedor al que más convendría que la empresa marchare correctamente, puesto que de ese modo propiciaría que dicho pago efectivamente se realizara; y además, brindaría mayor seguridad jurídica a la sociedad intervenida, ya que por disposición de Ley, se le estarían asegurando las condiciones mínimas para evitar malos manejos, y la consecuente generación de posibles daños y perjuicios.

Bajo tales consideraciones, queda abierta la posibilidad de efectuar el análisis constitucional del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, y por consiguiente del artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, al no exigir mayores requisitos para el nombramiento de un depositario interventor administrador, o incluso, del propio artículo 166 de dicho ordenamiento legal, al establecer facultades exorbitantes a favor de aquel; sin embargo, no abundaremos sobre el tema dado que ello escapa a los fines del presente trabajo de investigación, dejando únicamente constancia de tal situación.

En otro orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación también es omiso en señalar si el nombramiento de depositario, y en el caso, de interventor administrador, deberá recaer en una persona física o en una persona moral.

A efecto de dilucidar sobre esta cuestión, resulta importante señalar, que la figura del embargo de negociaciones, no es exclusiva del ordenamiento fiscal federal, ya que ordenamientos como el Código Federal de Procedimientos Civiles también contempla su existencia.

Llegado a este punto, se hace necesario analizar si el Derecho Federal Común, puede aplicarse de manera supletoria al Código Fiscal de la Federación, en lo relativo al procedimiento administrativo de ejecución, y en concreto, al embargo de negociaciones.

Pues bien, el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, establece la supletoriedad del Derecho Federal Común a la materia fiscal, al señalar:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. *A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.*”

Sobre el tema, estimamos que en el caso del embargo trabado dentro del procedimiento administrativo de ejecución, y en particular, en lo relativo al embargo de negociaciones, resultan aplicables diversas disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles, que en líneas posteriores serán analizadas, relativas a dicha figura, que pueden ilustrar sobre la aplicación de las disposiciones legales conducentes en materia fiscal, y que estimamos en nada afectan o contrarían la naturaleza del derecho fiscal, dado que no impiden el cobro de los créditos fiscales por parte del Fisco Federal.

Al respecto, resulta aplicable el siguiente criterio jurisprudencial:

No. Registro: 199,547
Jurisprudencia
Materia(s): Común
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Enero de 1997
Tesis: I.3o.A. J/19
Página: 374

“SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUANDO SE APLICA. La supletoriedad sólo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones en forma que se integre con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la complementará ante posibles omisiones o para la interpretación de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones. La supletoriedad expresa debe considerarse en los términos que la legislación la establece. De esta manera, la supletoriedad en la legislación es una cuestión de aplicación para dar debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializado con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijan los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 173/91. María Verónica Rebeca Juárez Mosqueda. 3 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Margarita Ortiz Blanco.

Amparo directo 983/95. Guillermina Luna de Rodríguez. 18 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretario: Jacinto Juárez Rosas.

Amparo directo 1103/95. Afianzadora Lotonal, S.A. 1o. de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Amparo directo 1233/96. Nacional Financiera, S.N.C. 16 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Lanz Cárdenas. Secretario: Vicente Román Estrada Vega.

Amparo en revisión 1523/96. Jaime Levy Alcahe. 24 de junio de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.”

Por tales razones, y acorde a la jurisprudencia transcrita, dado que el Código Fiscal de la Federación hace referencia expresa al Derecho Federal Común, debiendo entenderse en la especie el Código Federal de Procedimientos Civiles, la aplicación de este último ordenamiento se hará en los supuestos no contemplados por el citado Código, que lo complementan ante sus omisiones o para la interpretación de sus disposiciones.

Bajo tales consideraciones, el artículo 444, del Código Federal de Procedimientos Civiles, dispone que de todo embargo se tendrá como depositario o interventor, según la naturaleza de los bienes que sean objeto de él, a la persona o institución de crédito que bajo su responsabilidad nombre el ejecutante.

Así las cosas, el Derecho Federal Común permite que las personas morales puedan ser nombradas como depositarias de los bienes embargados, pero lo limita a Instituciones de Crédito, que son aquellas a que hace referencia el artículo 2º de la Ley de Instituciones de Crédito, con facultades para ejercer dicho tipo de encargos, según lo dispuesto en el artículo 46, fracción XXI de la citada ley.

En tal virtud, aplicando supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, resulta posible que tratándose de un embargo de negociaciones en materia fiscal, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se nombre como depositario de la negociación a una Institución de Crédito, en particular cuando se actualiza la intervención administrativa de una sociedad.

Claro es que para tal efecto, deberá ponderarse la magnitud e importancia económica de la sociedad intervenida, así como el monto del crédito fiscal adeudado, puesto que si ésta es una pequeña o mediana empresa, o el crédito fiscal que se pretende hacer efectivo es de poca cuantía, probablemente resulte menos práctico y más oneroso el nombramiento de una Institución de Crédito, por el importe de sus honorarios.

Sin embargo, tratándose de empresas grandes o cuyo volumen de operaciones sea significativo, el hecho de que se nombre a una Institución de Crédito como depositaria, y en su caso, con funciones de interventor administrador, reporta

mayores beneficios, dada la seriedad y experiencia que presupone una organización de tal naturaleza, lo cual brinda seguridad jurídica tanto a la sociedad intervenida, ya que se presume un adecuado manejo de la misma, como al propio Fisco Federal, al garantizar el correcto funcionamiento de aquella y como consecuencia el pago efectivo del crédito fiscal adeudado.

3.- Facultades y obligaciones.

El multicitado artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, al disponer que los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o los depositarios que se hicieren necesarios, indica que los mismos desempeñarán su cargo conforme a *las disposiciones legales*, y que en el caso de embargo de bienes raíces o negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, con las facultades y obligaciones que señalan los artículos 165, 166 y 167 del propio Código.

No obstante ello, no se regula de manera suficiente el régimen de derechos y obligaciones a que se encuentran sujetos los depositarios de empresas, y en particular, el interventor administrador, según se analiza a continuación.

▪ Facultades del interventor administrador.

El artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, dispone que el interventor administrador tendrá todas aquellas facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad.

Al respecto, cabe recordar que de conformidad con el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los órganos de administración de una sociedad pueden consistir en un administrador único, o de varios administradores, también llamados Consejo de Administración, según se contemple en los estatutos de la misma, quienes llevarán la representación de la sociedad y podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad.

En ese sentido, el interventor administrador tendrá las siguientes facultades:

1. La facultad de **representación de la sociedad**, lo cual conlleva que al sostener relaciones con terceros, la sociedad intervenida puede ser representada por el interventor administrador.
2. La facultad de **gestión de los negocios sociales**, consistente en la realización de de todas aquellas operaciones inherentes al objeto de la sociedad de que se trate.
3. Adicionalmente a ello, dado que en los estatutos de la sociedad correspondiente pueden otorgarse facultades específicas a favor del órgano de administración de la sociedad, y el artículo 166 del Código Fiscal de la

Federación, hace referencia a todas aquellas facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad, luego entonces consideramos que el interventor administrador tendrá además las **facultades que los estatutos de la intervenida le confieran al órgano de administración.**

Asimismo, el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, señala que el interventor administrador contará con plenos poderes, con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para:

1. Ejercer actos de dominio.

En estos casos, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 2554, del Código Civil Para el Distrito Federal, el interventor administrador contará con todas las facultades de dueño, tanto en lo relativo a los bienes, como para hacer toda clase de gestiones a fin de defenderlos.

En términos generales, son actos de dominio aquellos que sólo puede realizar el dueño y que tienden a transmitir la propiedad u otro derecho real a otra persona, o que menoscaben sus derechos o bienes, sin una contraprestación que justifique ese menoscabo.¹

2. Realizar actos de administración.

Al tenor del párrafo segundo del artículo 2554 del Código Civil Para el Distrito Federal, el interventor administrador contará con toda clase de facultades administrativas.

De entre el cúmulo de facultades que se otorgan a través de un poder general para actos de administración, podemos enunciar los siguientes:²

- Celebrar toda clase de contratos civiles, excepto aquellos que la ley considere como traslativos de dominio, esto es, aquellos que impliquen una enajenación de bienes, la creación o transmisión de derechos reales, una renuncia de derechos y los que trasladen el uso o goce de bienes, sin existir una contraprestación en beneficio de la persona que transmite. Cabe señalar que en materia de sociedades mercantiles, y atendiendo al objeto de la misma, se podrán enajenar todos aquellos bienes que no sean indispensables para la subsistencia de la misma.
- Pactar en los contratos que legalmente pueda celebrar, las cláusulas que estime pertinentes o necesarias.

¹ ZAMORA y Valencia, Miguel Angel. Ob. Cit., p. 284.

² Ibidem, pp. 288–289.

- Presentar ante autoridades todo tipo de avisos, manifestaciones y promociones y darles trámite.
- Conformarse o inconformarse contra resoluciones de autoridades.
- Atender la conservación, incremento, explotación y mejoramiento de la sociedad.

3. Actuar como mandatario para pleitos y cobranzas.

Según lo establece el primer párrafo del artículo 2554 del Código Civil Para el Distrito Federal, el interventor administrador en todos los poderes generales para pleitos y cobranzas, bastará que se diga que se otorga con todas las facultades generales y las especiales que requieran cláusula especial conforme a la ley, para que se entiendan conferidos sin limitación alguna.

En términos generales, son actos de cobros y pleitos, los que tienden a exigir el cumplimiento de deberes y obligaciones y los que pretenden exceptionarse de las exigencias de terceros de esos mismos deberes u obligaciones, sean en vía extrajudicial o jurisdiccional.³

4. Otorgar o suscribir títulos de crédito.

De conformidad con el artículo 5º, de la Ley General de Operaciones y Títulos de Crédito, son títulos de crédito los documentos necesarios para ejercitar el derecho literal que en ellos se consigna, y en el cuerpo de dicha ley, se regulan diversas clases de títulos de crédito de entre los que destacan la letra de cambio, el cheque y el pagaré.

5. Presentar denuncias y querellas, así como para desistirse de estas últimas previo acuerdo de la oficina ejecutora.

En general, para presentar denuncia o querella respecto de hechos probablemente constitutivos de delitos cometidos contra intereses o en detrimento de la empresa, solicitando el ejercicio de la acción penal, de conformidad con la legislación penal aplicable, previo acuerdo o autorización de la oficina ejecutora.

6. Para otorgar a su vez, los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido con anterioridad.

El interventor administrador contará con facultades para otorgar o revocar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, y que son precisamente aquellos a que se refiere el artículo 2554 del Código Civil Para el Distrito Federal, esto es, para pleitos y cobranzas, para actos de administración o de dominio.

³ Ibidem, pp. 281-282.

- **Obligaciones del interventor administrador.**

El artículo 167 del Código Fiscal de la Federación establece de manera específica, las siguientes obligaciones del interventor administrador:

- 1. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.**

En primer orden, se aprecia que la obligación que se comenta, la tiene el interventor administrador para con la oficina ejecutora, consistente en rendir cuentas mensuales comprobadas de su gestión.

No obstante, el Código Fiscal de la Federación no hace mayor señalamiento a la manera en que el interventor administrador habrá de cumplir con dicha obligación.

Tampoco se establece, que al rendir cuentas mensuales de su gestión, se deba hacer del conocimiento de la sociedad intervenida dicho informe o cuentas rendidas por el interventor administrador, no obstante lo cual, con apoyo en el artículo 169 del Código Fiscal de la Federación, que establece que la asamblea y administración de la sociedad podrán reunirse para conocer de los informes que rinda el interventor sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como en el diverso 464, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, que establece que de la cuenta mensual que rindan los depositarios que tengan bienes en administración, se deberán exhibir copias para las partes, consideramos que la sociedad intervenida tiene derecho a que se le den a conocer de manera oportuna, los informes rendidos por el interventor administrador.

- 2. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.**

No se debe olvidar, que el propósito fundamental de la figura de la intervención, ya sea con cargo a la caja, o bien administrativa, es la satisfacción del importe total del crédito fiscal.

Por ende, el interventor administrador, al igual que el interventor con cargo a la caja, tiene la obligación de recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida.

- 3. El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo.**

Si bien por disposición del artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, el interventor administrador tiene plenos poderes con facultades para ejercer actos de dominio, el artículo 167 de dicho Código, establece una prohibición expresa, al señalar que no puede enajenar los bienes del activo fijo.

El artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, señala que activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo; la adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Finalmente, cabe señalar que del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, se deriva otra obligación a cargo del interventor administrador, consistente en que para el caso de que sea removido, deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría.

De la exposición efectuada, se advierte que las obligaciones que el Código Fiscal de la Federación le impone al interventor administrador, son sumamente concretas en relación con las amplias facultades que le confiere.

Ahora bien, llegado este punto, cabe retomar el contenido del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que los depositarios (género al cual pertenece el interventor administrador), desempeñarán su encargo conforme a las disposiciones legales; así, acorde con el artículo 166 del ordenamiento legal en cuestión, el interventor administrador tendrá todas las facultades que corresponden normalmente a la administración de la sociedad.

En ese sentido, de conformidad con el artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, los administradores podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, *salvo lo que expresamente establezcan la Ley y el contrato social*.

Bajo este tenor, según se analizó en el capítulo tercero del presente trabajo de investigación, se contemplan *los límites de la actuación del órgano de administración, a saber: la Ley y el contrato social (plasmado en los estatutos)*.

Bajo este contexto, consideramos que de una interpretación armónica de lo regulado por los artículos 153 y 166 del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, se contemplan dos prohibiciones o límites a la actuación del interventor administrador, a saber: *la Ley y el contrato social*.

No es óbice a lo anterior, el hecho de que el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación señale que el interventor administrador no quedará sujeto en su actuación al Consejo de Administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes; ello pues el Código Fiscal de la Federación no señala nada respecto a la propia Ley General de Sociedades Mercantiles (lo cual además sería contrario a toda lógica jurídica) y a los estatutos de la sociedad.

En ese sentido, a juicio del suscrito, *el interventor administrador no podrá realizar:*

- Actos que no sean inherentes al objeto de la sociedad y tendientes a sufragar el importe del crédito fiscal adeudado.
- Actos en contra de las prevenciones generales contenidas en la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- Actos que contravengan lo dispuesto en los estatutos de la sociedad.

En ese orden de ideas, de llegar a cometer un acto en contra de las prevenciones señaladas con anterioridad, estaríamos en presencia de actos *ultra vires* por parte del interventor administrador.

4.- Responsabilidad del Interventor Administrador.

El profesor Rolando Tamayo y Salmorán efectúa las siguientes consideraciones sobre el concepto de *responsabilidad*:

“la voz ‘responsabilidad’ proviene de respondere que significa, inter alia: ‘prometer’, ‘merecer’, ‘pagar’. Así, responsalis significa: ‘el que responde’ (fiador). En un sentido más restringido responsum (‘responsable’) significa: ‘el obligado a responder de algo o de alguien’. Respondere es una expresión que se encuentra estrechamente relacionada con spondere, la expresión solemne en la fórmula de la stipulatio, por la cual alguien asumía en Roma una obligación, así como con sponsio, palabra que designa la forma más antigua de obligación...”

...

*Un individuo es responsable cuando, de acuerdo con el orden jurídico, es susceptible de ser sancionado. En este sentido la responsabilidad presupone un deber (del cual debe responder el individuo); sin embargo, no debe confundirse con él. El deber o la obligación es la conducta que, de acuerdo con un orden jurídico se debe hacer u omitir; quien la debe hacer u omitir es el sujeto obligado. La responsabilidad presupone esta obligación, pero no se confunde con ella. La responsabilidad señala quién debe responder del cumplimiento o incumplimiento de tal obligación...”*⁴

En ese sentido, responsabilidad en un sentido lato, se entiende como el deber de una persona de responder por el cumplimiento o incumplimiento de una obligación.

En nuestro caso, habremos de analizar los distintos tipos de responsabilidad del interventor administrador, esto es, los casos en los cuales responde por el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones que la ley le impone.

⁴ TAMAYO y Salmorán, Rolando. Elementos para una Teoría General del Derecho, 2ª ed., Ed. Themis, México, 1998, pp. 95-97.

Así pues, según se ha analizado, los artículos 153, 166 y 167 del Código Fiscal de la Federación, confieren diversas facultades al interventor administrador y le imponen determinadas obligaciones, no obstante lo cual, no establece un régimen claro ni mucho menos suficiente en relación con la responsabilidad que asiste al interventor administrador con motivo del desempeño de sus funciones.

Corroborando lo expuesto, el hecho de que el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, establece en su tercer párrafo, que la responsabilidad de los depositarios cesa con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales; más no indica en qué consiste dicha responsabilidad y con motivo de qué actos se incurre en ella.

En ese orden de ideas, se hace necesario acudir al texto de diversos ordenamientos legales, así como a la interpretación jurídica, a efecto de determinar la clase de responsabilidad en que incurre el interventor administrador con motivo del ejercicio de sus funciones, siendo que en particular interesa para los fines de esta investigación, la responsabilidad fiscal en que pudiere incurrir.

Ahora bien, antes de entrar al estudio de la responsabilidad del interventor administrador conforme a los diferentes ordenamientos legales existentes en el universo jurídico mexicano, resulta de gran importancia indicar, que a nuestra consideración, no sólo el interventor administrador se encuentra sujeto a responsabilidad por los actos u omisiones en que incurra, sino también, de manera *solidaria*, el funcionario público que lo designa.

En efecto, el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, señala que los jefes de las Oficinas Ejecutoras, *bajo su responsabilidad*, nombrarán y removerán libremente a los depositarios.

De igual manera, el precepto legal que se comenta, establece que el depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la Oficina Exactora, debiendo entenderse por igualdad de razón que dicho nombramiento también lo efectúa *bajo su responsabilidad*.

No obstante ello, pese al contenido del artículo 153, no existe precepto legal alguno en el Código Fiscal de la Federación, que indique en qué consiste ésta responsabilidad de los jefes de las oficinas ejecutoras, o en su caso de los ejecutores.

Ante tal omisión por parte del ordenamiento tributario, de conformidad con el artículo 5º, del Código Fiscal de la Federación, consideramos procedente recurrir al Derecho Federal Común, de aplicación supletoria a la materia, sin que ello se considere contrario a la naturaleza propia del derecho fiscal, puesto que es el propio artículo 153 del Código en cita, el que dispone la responsabilidad a cargo del jefe de la oficina exactora o de los ejecutores.

Bajo esta perspectiva, el artículo 462 del Código Federal de Procedimientos Civiles, establece que:

“ARTÍCULO 462.- El depositario o interventor y el ejecutante, cuando éste lo hubiere nombrado, serán solidariamente responsables de los actos que ejecutare aquél, en el ejercicio de su cargo. Cuando el depositario fuere el mismo deudor, la responsabilidad será exclusivamente suya, salvo lo dispuesto en relación con terceros.”

Acorde al texto del precepto legal en cita, tanto el depositario, en el caso, interventor administrador, como el funcionario que lo haya designado como tal, ya sea el jefe de la Oficina Exactora o el ejecutor, serán solidariamente responsables de los actos que ejecutare aquél en el ejercicio de su cargo.

Sirve de apoyo a la idea expuesta, la tesis aislada sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que a continuación se transcribe:

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: V, Mayo de 1997
Tesis: P. LXV/97
Página: 161

“DEPOSITARIO. EL ARTÍCULO 153 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LOS JEFES DE LAS OFICINAS EJECUTORAS Y, EN SU CASO, A LOS EJECUTORES, PARA NOMBRARLO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 153 del citado Código, que faculta a los jefes de las oficinas ejecutoras y, en su caso, a los ejecutores, para que bajo su responsabilidad nombren al depositario de los bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, no propicia actos de autoridad arbitrarios y, por ende, no viola el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien en aquel precepto no se establecen reglas o directrices respecto de la persona en quien puede recaer el nombramiento relativo, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, ya que el mismo numeral dispone que dicho nombramiento **se hará bajo la responsabilidad del jefe de la oficina ejecutora o del ejecutor y que el depositario deberá desempeñar su cargo apegándose a las disposiciones legales. Además, debe considerarse que conforme al artículo 462 del Código Federal de Procedimientos Civiles, ordenamiento supletorio el citado código tributario, cuando su aplicación no es contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, el depositario y el ejecutante son solidariamente responsables de los actos que el primero realice en el ejercicio de su cargo, por lo que si el ejecutado sufre algún daño o perjuicio con motivo de los actos del depositario puede legalmente exigir la reparación correspondiente.**

Amparo en revisión 309/96. Agencia Llantera Cuauhtémoc, S.A. 11 de febrero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de abril en curso, aprobó, con el número LXV/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y siete.”

Por tales razones, es que se sostiene que el funcionario público que haya designado al interventor administrador, será solidariamente responsable de los actos que ejecute éste en el ejercicio de su encargo, en particular, cuando con motivo de tal

omisión se genere algún daño o perjuicio, ya sea en detrimento de los intereses de la sociedad intervenida, o incluso, de los del propio Fisco Federal.

- **Responsabilidad conforme al Derecho Común.**

Sobre el particular, cabe hacer mención que en el capítulo tercero del presente trabajo de investigación, se analizó el tema relativo a la responsabilidad del órgano de administración de la sociedad anónima.

Bajo este contexto, considerando que de conformidad con el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, el interventor administrador tiene todas las facultades que corresponden normalmente a la administración de la sociedad, y conforme al artículo 153 del Código en cita, los depositarios deben cumplir su encargo conforme a las disposiciones legales, luego entonces, son sujetos de responsabilidad como administradores de la sociedad anónima, al igual que lo es el órgano normal de administración.

En ese sentido, el interventor administrador es responsable ante la sociedad, los acreedores de la misma, y en su caso, ante los socios.

No obstante ello, cabe recordar que para que la sociedad anónima pueda ejercitar la acción de responsabilidad en contra de los administradores, se requiere acuerdo de la asamblea general de accionistas, o en su caso la minoría del 33% de los socios; y de igual forma, que de conformidad con el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, el interventor administrador no se encuentra supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes, ante lo cual, a primera vista parecería que no se podría exigir responsabilidad al interventor administrador por parte de la sociedad o de los socios.

Sin embargo, consideramos que si bien el artículo 166 exime al interventor administrador de acatar *en su actuación* las decisiones de la Asamblea y de los socios, ello no lo exime de responder por los actos que haya celebrado en uso de sus facultades, pues en primer término, con ello no se ordena ni obliga al interventor a actuar en determinado sentido, sino únicamente se exige su responsabilidad, y en segundo lugar, porque será la autoridad judicial la que en su caso decreta dicha responsabilidad.

4.1.- Código Fiscal de la Federación.

- **Responsabilidad fiscal.**

La responsabilidad en materia fiscal debe entenderse en sentido amplio, como la consecuencia jurídica que se genera para con una persona determinada, por la realización de un hecho generador, que acarrea el nacimiento de una obligación fiscal; es decir, al momento en que realiza el hecho generador se convierte en

deudor de la relación jurídico-fiscal, y es responsable por el cumplimiento o bien por el incumplimiento de la obligación tributaria, por lo que en esta materia suele identificarse al sujeto deudor con el sujeto responsable.

Como hemos visto, cuando una persona se ubica en la hipótesis normativa prevista por la ley fiscal, y realiza el correspondiente hecho generador, nace la obligación tributaria, y con ello, inmediatamente surge entre el sujeto activo, es decir, el Estado, ya sea a través de la Federación, Estados o Municipios, y el sujeto pasivo, una relación jurídica que los une, y que obliga a éste a cubrir el importe de la contribución causada (en el caso de las obligaciones fiscales sustantivas) a favor de aquél.

No obstante ello, no siempre es el sujeto pasivo generador de la contribución quien tiene la *responsabilidad* de realizar el pago respectivo.

Dicha responsabilidad se atribuye al sujeto pasivo por mandato de la legislación fiscal, atendiendo a los distintos criterios de vinculación que el legislador tome en cuenta para atribuir determinadas consecuencias jurídicas a ciertos actos, así como de la propia intervención del sujeto en la realización del hecho generador.

Sobre este tópico, Fernando Sainz de Bujanda señala que además de al sujeto pasivo del impuesto, la Ley declara muchas veces obligada al pago del tributo, en incluso al cumplimiento de otros deberes fiscales, a una persona diversa, que puede denominarse 'responsable del tributo'.⁵

Los motivos que pueden llevar al Legislador a extender la obligación tributaria, a personas que al no haber realizado directamente el hecho generador, no revisten la calidad de sujetos pasivos, son por lo general, de carácter meramente fiscal, atendiendo a la necesidad de hacer más fácil y segura la recaudación del tributo.

De igual manera, el autor español señala, que bien puede suceder que dicho motivo fiscal coexista con otros de índole diversa, como puede ser la existencia de responsabilidades tributarias surgidas con ocasión del incumplimiento de obligaciones legales por parte de ciertas personas físicas o morales, de tal suerte que la declaración de responsabilidad se decreta para ellas en el ordenamiento como sanción al incumplimiento de sus obligaciones.

Bajo este contexto, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes respectivas.

De igual manera, según se ha analizado, de conformidad con el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, el interventor administrador cuenta con todas

⁵ SAINZ de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho, Ed. Instituto de Estudios Prácticos, Madrid, T. VI., 1973, pp. 292-294.

aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, así como plenos poderes.

En tal entendido, toda vez que cuenta con esas amplias facultades administrativas, tiene a su cargo la representación de la sociedad intervenida, por lo que los actos que realice por cuenta de ésta, y que constituyan hechos generadores de contribuciones, son atribuibles directamente a la citada sociedad de conformidad con el artículo 1º, del Código Fiscal de la Federación.

En ese entendido, resulta relevante determinar si de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes, el interventor administrador cuenta con algún tipo de responsabilidad en relación con las contribuciones que se generen durante su gestión.

Al respecto, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, al señalar quiénes son sujetos responsable solidarios de las contribuciones, no prevé un numeral específico que vincule al interventor administrador de sociedades anónimas, por la realización de los actos que efectúe a nombre y por cuenta de la sociedad intervenida.

En efecto, al interventor administrador no le resultan aplicables las distintas fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, pues la fracción I, se refiere a retenedores y recaudadores, siendo que en todo caso, dicha obligación le corresponde directamente a la sociedad que corresponda.

La fracción II, tampoco le resulta aplicable al interventor administrador, puesto que el mismo no se encuentra obligado a efectuar pagos provisionales por cuenta de terceros, ya que dicha obligación incumbe a la sociedad.

La fracción IV, tampoco resulta aplicable, ya que se refiere a los adquirentes de negociaciones, siendo que el interventor administrador, no adquiere una negociación con motivo de su nombramiento, sino que únicamente, por disposición de ley, le es conferida la administración de la misma.

En cuanto a la fracción V, es evidente que tampoco resulta aplicable al interventor administrador, puesto que se refiere a los representantes de personas no residentes en el país, cuando por su conducto se efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones.

Asimismo, tampoco resulta aplicable las fracciones VI y VII, puesto que la primera se refiere a las personas que ejerzan la patria potestad o tutela de otra persona física, y la última hace alusión de aquellas personas que reciban legados o donativos a título particular.

En cuanto a la fracción VIII, la misma únicamente resultaría aplicable, en caso de que el interventor administrador manifestara de manera expresa, su voluntad de asumir responsabilidad solidaria por cuenta de la intervenida, lo cual de suyo se

antoja difícil; situación similar a la prevista en la fracción IX, puesto que sería necesario que para garantizar el interés fiscal, el interventor constituyere depósito, prenda o hipoteca de bienes de su propiedad particular.

Por cuanto hace a la fracción X, relativa a los socios o accionistas, tampoco resulta aplicable, puesto que el interventor administrador difícilmente podría reunir la calidad de socio o accionista.

La fracción XI, establece una responsabilidad solidaria a cargo de aquellas empresas que inscriban a socios o accionistas que no comprueben haber retenido o enterado el Impuesto Sobre la Renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, situación que en nada tiene que ver con el interventor administrador.

Las fracciones XII, XIII y XV se refieren a la responsabilidad solidaria a cargo de personas morales, en concreto, de sociedades escindidas, empresas con establecimiento permanente en el país que se dediquen a la transformación de bienes y sociedades que administren inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido.

La fracción XIV, relativa a personas a quienes residentes en el extranjero, les presten servicios, tampoco se refiere al interventor administrador, ya que en todo caso, en caso de que algún residente en el extranjero le prestara algún servicio a la sociedad intervenida, ésta sería la responsable, más no el interventor.

Finalmente, la fracción XVII, tampoco es aplicable al interventor administrador, puesto que hace referencia a los asociados de una asociación en participación.

Una vez señalado lo anterior, cabe hacer el análisis de la fracción III, del citado artículo 26, del Código Fiscal de la Federación, que dispone:

“**Artículo 26.** Son responsable solidarios con los contribuyentes:

...

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

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

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a). No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c). No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.”

Del análisis a la fracción en cita, se advierten los siguientes supuestos:

1. Los liquidadores son responsables solidarios por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación, así como de aquellas que se causaron durante su gestión, salvo que la sociedad cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refieren el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Al efecto, se aprecia que los liquidadores de la sociedad, si bien ejercen facultades de carácter netamente administrativas, tienen como principal cometido llevar a buen término la liquidación de una sociedad, caso distinto de un interventor administrador, quien a través del ejercicio de las facultades que el Código Fiscal de la Federación le confiere, se encarga de la administración de la sociedad intervenida, para su buen funcionamiento y lograr satisfacer el importe del crédito fiscal adeudado al Fisco Federal.

En tal entendido, es claro que en éste supuesto no se ubica el interventor administrador.

2. Los síndicos son responsables solidarios por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

Según se desprende del análisis de los artículos 170 a 189 de la Ley de Concursos Mercantiles, en términos generales, una vez que es declarada la quiebra del comerciante, deberá nombrarse un síndico, quien de forma inmediata a su nombramiento, deberá tomar posesión de los bienes y locales que se encuentren en posesión del Comerciante e iniciar su administración, adoptando las medidas necesarias para la seguridad y conservación de la empresa del comerciante, siendo responsable de las pérdidas o menoscabos que la misma sufra por su culpa o negligencia.

En tal entendido, el síndico ejerce facultades de índole administrativa respecto de la empresa del comerciante declarado en quiebra, supuesto distinto al del interventor administrador, quien también ejerce facultades de índole administrativa, pero con

una finalidad distinta, esto es, la de sufragar el importe de un crédito fiscal, a través de la administración de la sociedad.

3. La persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma.

El supuesto que se comenta, hace referencia a la persona o personas, *cualquiera que sea el nombre que se les designe*, que tengan conferida la dirección general, gerencia general o la administración única de las personas morales.

Por su parte, el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, confiere al interventor administrador, todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la Ley.

En tal entendido, es claro que durante el proceso de intervención administrativa, es el interventor administrador, el que por disposición expresa del artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, ejerce la administración de la sociedad, sin sujeción a ningún otro órgano de la misma.

Por ende, si la fracción III, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación que se comenta, hace referencia a las personas que tengan conferida la administración de una persona moral, independientemente del nombre con el que se les designe, consideramos que la misma resulta aplicable al interventor administrador.

Ello, independientemente de que conforme a los estatutos de la sociedad, la administración de la misma se encuentre conferida a un Administrador Único o Consejo de Administración, ya que por disposición de Ley, durante el proceso de intervención administrativa, dichas facultades recaen en el interventor administrador, no así en aquellos órganos.

No obstante la importante conclusión alcanzada, el propio artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, supedita dicha responsabilidad solidaria a la concurrencia por parte de la persona moral en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Cuando no solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. Al respecto, dicha circunstancia no puede concurrir al momento de designación de un interventor administrador, dado que para el momento en que éste se hace cargo de la administración de la sociedad, ya le fue determinado un crédito fiscal, el cual no fue cubierto o garantizado dentro

de los plazos legales correspondientes, lo que presupone la inscripción previa de dicha persona en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

Dado que la designación de un interventor administrador presupone la determinación previa de un crédito fiscal debidamente notificado, que se ha vuelto exigible, que no ha sido cubierto ni garantizado dentro de los plazos que al efecto fijan las leyes fiscales, *únicamente podría actualizarse la circunstancia que se comenta, cuando durante el proceso de intervención administrativa, la empresa cambiare de domicilio sin presentar el aviso correspondiente ante el Registro Federal de Contribuyentes, en cuyo caso el interventor administrador sería responsable solidariamente por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma.*

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

El supuesto de mérito, bien podría actualizarse cuando durante la gestión del interventor administrador, la empresa intervenida no llevare contabilidad, la ocultare o destruyere.

Sin embargo, consideramos que dicho supuesto no se actualiza cuando la persona moral lleve contabilidad, aunque de manera incorrecta o incompleta, lo cual de suyo pone en entredicho la posibilidad de que el interventor administrador sea responsable solidario por las *contribuciones causadas o no retenidas por la sociedad intervenida durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, ya que basta que lleve contabilidad, aunque de manera indebida o imprecisa.*

Aún más, esta clase de responsabilidad de administradores de personas morales, no es propiamente solidaria; en efecto, cabe recordar que por virtud de la figura jurídica de la solidaridad, el acreedor se encuentra en posibilidad de elegir a quién cobra el crédito fiscal, de entre el deudor directo o el responsable solidario.

No obstante, la fracción III, del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente en lo relativo a los administradores de personas morales, la limita a la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, esto es, primero se ejecuta a la persona moral, y si no

alcanzare a garantizar el crédito fiscal, se procede en contra del administrador, lo cual denota que la figura a la que se hace alusión es a la de la responsabilidad subsidiaria, y solamente será solidaria tratándose de varios administradores, esto es, cuando exista un Consejo de Administración.

Finalmente, no se debe pasar por alto, que tratándose de las figuras de los liquidadores y de los síndicos, bajo ciertos presupuestos especiales que preceden a cada figura, éstos cuentan con la administración de una persona moral, al igual que el interventor administrador que prevé el Código Fiscal de la Federación.

No obstante ello, tratándose de liquidadores y síndicos, el Legislador previó una responsabilidad solidaria propiamente dicha, con una mínima excepción tratándose de liquidadores, y sin limitaciones para los síndicos, lo cual garantiza el correcto cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de la empresa en liquidación o sujeta a concurso mercantil, situación que no acontece en el procedimiento de interventoría administrativa.

En efecto, de manera inversa, según se ha analizado, tratándose del proceso de intervención administrativa, sólo bajo específicos y muy concretos supuestos, podrá atribuirse responsabilidad solidaria al interventor administrador, siendo que al igual que liquidadores y síndicos, tiene conferida la administración de la persona moral, e incluso, le son otorgadas mayores facultades que a estos.

Ello se entiende, dado que el Código Fiscal de la Federación no hace referencia al supuesto específico del interventor administrador, sino que de manera genérica alude a las personas que tengan conferida la administración de una sociedad, lo cual comprende a los órganos de administración normales de una sociedad – Administrador Único o Consejo de Administración-.

En tales circunstancias, nada garantiza el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de una sociedad anónima sometida a intervención administrativa, en perjuicio de ésta, puesto que en todo caso es la sociedad la que responde del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y sólo en muy concretos supuestos, podría fincarse una responsabilidad subsidiaria al interventor, por lo que consideramos que el Legislador debiera contemplar de manera específica una verdadera responsabilidad solidaria a cargo de los interventores administradores como tales, sin limitación alguna, durante el lapso que dure su gestión.

□ **Responsabilidad penal.**

Únicamente a manera de referencia, debe mencionarse brevemente, que el artículo 112 del Código Fiscal de la Federación, dispone que:

“ARTÍCULO 112.- Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o **interventor designado por las autoridades fiscales** que, con perjuicio del fisco federal, **disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido**, si el valor

de lo dispuesto no excede de \$88,539.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará **al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.**”

En tal entendido, dada la naturaleza de la presente investigación, baste decir que el Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad penal del interventor administrador, al tipificar en el capítulo especial de los delitos fiscales, la conducta del interventor designado por las autoridades fiscales consistente en disponer para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, o en su caso, oculte los bienes o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Adicionalmente, consideramos que al igual que los administradores de una sociedad anónima, el interventor administrador también puede incurrir en responsabilidad penal conforme al Código Penal Federal (al tratarse de un delito cometido por servidor público, en términos del artículo 50, fracción I, inciso f) de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación), que en su artículo 388, tipifica el delito de administración fraudulenta, correspondiendo a la sociedad por conducto de su órgano de administración formular la querrela correspondiente.

4.2.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Sobre el particular, baste decir que el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria no prevé en ninguno de sus numerales, la existencia del interventor administrador de empresas.

La única referencia que del mismo se encuentra en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, es en el artículo 25, fracción XXIII, que señala como competencia de la Administración General de Recaudación, el fijar los honorarios del depositario interventor de negociaciones, en coordinación con las unidades administrativas competentes.

4.3.- Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

A efecto de continuar con el análisis del tema que nos ocupa, se hace necesario precisar si con el nombramiento de una persona como interventor administrador, éste adquiere o no la calidad de servidor público, a efecto de dilucidar si resulta responsable en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

De conformidad con el artículo 2º de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, son sujetos de dicha Ley, los servidores públicos federales mencionados en el párrafo primero del artículo 108

Constitucional, y todas aquellas personas que manejen o apliquen recursos públicos federales.

Al respecto, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece quiénes deben ser considerados como servidores públicos:

“Artículo 108.- Para los efectos de las responsabilidades a que alude este Título se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, a los miembros de los poderes Judicial Federal y Judicial del Distrito Federal, a los funcionarios y empleados, y, en general a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.”

En tal entendido, por disposición Constitucional, se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, a los miembros de los poderes Judicial Federal y Judicial del Distrito Federal, *a los funcionarios y empleados, y, en general a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal*, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, el nombramiento de un interventor administrador, acontece cuando se incumplen las medidas correctivas dictadas por el interventor con cargo a la caja, ratificadas o modificadas por la Oficina Ejecutora, a efecto de salvaguardar los intereses del Fisco Federal.

El problema para dilucidar si el interventor administrador puede ser considerado como servidor público o no, se presenta cuando la persona que ejerce dicho encargo, es un particular, esto es, que no forma parte de la autoridad ejecutora.

Sobre el tema, consideramos que aún cuando la persona que ejerce el cargo de interventor administrador, sea un particular ajeno a la Oficina Ejecutora, en términos del artículo 108 Constitucional sí puede ser considerado como servidor público.

Ello, pues el texto Constitucional señala que se considera como servidor público a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión *de cualquier naturaleza* en la Administración Pública Federal; en ese sentido, el cargo de interventor administrador, puede ser considerado como un cargo de naturaleza *sui generis* en la Administración Pública Federal, de manera concreta, en el Servicio de Administración Tributaria.

Al efecto, el Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, considera que existen cuatro notas principales que caracterizan a los empleados públicos, a saber:⁶

1. *Incorporación.* Se trata del acto por el cual la persona física es asimilada al órgano público, de tal forma que los actos que realiza le son atribuidos al Estado.

A primera vista, no resulta claro si los actos del interventor administrador pueden ser directamente atribuidos al Estado, pero lo que sí resulta claro es que por potestad del Estado, es nombrado dicho interventor, con la finalidad de satisfacer el importe de un crédito fiscal, en razón de lo cual, sus actos pueden ser atribuidos de manera indirecta al Estado.

2. *Regulación de la relación.* Se refiere a que los empleados que se incorporan al servicio público, lo hacen con una idea de permanencia, como ocupación habitual, excluyendo aquellas relaciones que desde su origen se plantean con el carácter de eventuales.

Esta nota distintiva no resulta aplicable al interventor administrador, puesto que la duración de sus funciones será siempre temporal, esto es, hasta en tanto no sea removido, o el crédito fiscal sea cubierto en su totalidad, o bien, la sociedad sea enajenada acorde a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

3. *Retribución.* Dicha característica hace referencia a la contraprestación recibida por el empleado público por la realización de su función, misma que debe encontrarse contemplada en el Presupuesto de Egresos, ya que en los casos en que los emolumentos se cubran conforme a tarifas, no quedan incluidos en este concepto.

Al respecto, baste señalar que es la autoridad recaudadora, la que de conformidad con el artículo 25, fracción XXIII, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, fija los honorarios del interventor administrador, por lo que se entiende que es la autoridad fiscal la que cubre los honorarios de dicha persona.

4. *Sometimiento al derecho administrativo.* Implica la sujeción del funcionario público a las normas que establecen la existencia y funcionamiento del órgano, por lo que independientemente de su regulación laboral y de sus condiciones particulares, su actividad es materia de Derecho Administrativo.

Finalmente, es evidente que la actividad del interventor administrador, es materia del Derecho Administrativo, en tanto su existencia y funciones se encuentran reguladas de manera expresa en la Ley.

⁶ DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos, 5ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005, pp. 81-83.

Además, cabe destacar que el artículo 108 Constitucional señala que el empleo o cargo puede ser de *cualquier naturaleza*, por lo que tomando en cuenta los elementos reseñados, consideramos que el interventor administrador *sí es un servidor público*, en atención a los siguientes elementos:

1. El interventor administrador es nombrado por la propia autoridad fiscal, esto es, por el jefe de la Oficina Ejecutora, o bien por el ejecutor.
2. Es la autoridad fiscal, la que fija los honorarios que han de cubrirse al interventor administrador.
3. El interventor administrador puede ser removido libremente por el Jefe de la Oficina Ejecutora.
4. De igual forma, el interventor administrador se encuentra obligado a rendir cuentas mensuales de su gestión a la autoridad fiscal.
5. Su existencia y facultades se encuentran previstas expresamente en la Ley.

Además, puede considerarse que al recaudar el 10% de los ingresos diarios de la sociedad intervenida, para entregarlos a la oficina Ejecutora y así cubrir el importe del crédito fiscal, el interventor administrador maneja recursos públicos federales, por lo que en términos del artículo 2º de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, también debe ser considerado como servidor público.

Ahora bien, cabe recordar que de conformidad con el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 452, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria de conformidad con el artículo 5º, del citado Código Tributario, el funcionario público que haya designado al interventor administrador, será solidariamente responsable de los actos que ejecute éste en el ejercicio de su encargo.

En vista de ello, tomando en consideración que el nombramiento de interventor administrador dentro de un procedimiento administrativo de ejecución, es una atribución prevista en la Ley a favor del jefe de la Oficina Ejecutora, o del ejecutor designado, misma que ejercen con motivo de su actividad de funcionarios públicos, aunado a que de conformidad con las disposiciones legales anteriormente citadas, son responsables solidariamente por los actos ejecutados por el interventor administrador, consideramos que dichos servidores públicos también pueden ser sancionados en términos de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, cuando con motivo del nombramiento y actuación del interventor administrador, falten a los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad, y eficiencia en el desempeño de sus funciones.

El fundamento Constitucional de la responsabilidad administrativa de los servidores públicos, la encontramos en el artículo 113 de la Carta Magna, que dispone textualmente:

“ARTÍCULO 113.- Las leyes sobre responsabilidades administrativas de los servidores públicos, **determinarán sus obligaciones a fin de salvaguardar la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad, y eficiencia en el desempeño de sus funciones, empleos, cargos y comisiones;** las sanciones aplicables por los actos u omisiones en que incurran, así como los procedimientos y las autoridades para aplicarlas. Dichas sanciones, además de las que señalen las leyes, consistirán en suspensión, destitución e inhabilitación, así como en sanciones económicas y deberán establecerse de acuerdo con los beneficios económicos obtenidos por el responsable y con los daños y perjuicios patrimoniales causados por sus actos u omisiones a que se refiere la fracción III del artículo 109, pero que no podrán exceder de tres tantos de los beneficios obtenidos o de los daños y perjuicios causados.

La responsabilidad del Estado por los daños que, con motivo de su actividad administrativa irregular cause en los bienes o derechos de los particulares, será objetiva y directa. Los particulares tendrán derecho a una indemnización conforme a las bases, límites y procedimientos que establezcan las leyes.”

De igual manera, resulta ilustrativo atender al contenido de la jurisprudencia que a continuación se cita, y que explica a grandes rasgos el régimen de responsabilidades administrativas de los servidores públicos:

No. Registro: 183,687
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVIII, Julio de 2003
Tesis: I.4o.A. J/23
Página: 941

“SERVIDORES PÚBLICOS. FUNDAMENTOS Y FINES DE LA FACULTAD DISCIPLINARIA DEL ESTADO PARA SANCIONARLOS. La exposición de motivos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos (publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos), deja en claro la intención de que los funcionarios públicos se comporten con honradez, lealtad, imparcialidad, economía y eficacia, y define, entre otras, las obligaciones administrativas (se parte de un catálogo establecido por el legislador que sujeta a todo servidor público), las responsabilidades en que incurrirán por su incumplimiento, los medios para identificarlo y las sanciones y procedimientos para prevenirlo y corregirlo. Esa facultad disciplinaria tiene su fundamento en el servicio público que el Estado debe prestar a la comunidad con excelencia, y su fin es asegurar y controlar la calidad y continuidad de tal actividad que se instrumenta con las funciones, empleos, cargos y comisiones de los servidores públicos. Esa actuación debe satisfacer los valores y cualidades de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia de la gestión o acción administrativa, que trasciendan en la calidad y peculiaridades del servicio público, acorde a conseguir o tratar de obtener los fines de la planeación y satisfacer necesidades públicas con la mayor economía y calidad. Las premisas que anteceden llevan a establecer que la administración tiene la facultad y la obligación de autoorganización para cumplir sus objetivos y, en ese contexto, se inscribe el poder disciplinario.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 316/2002. Titular del Órgano Interno de Control en el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. 29 de enero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.

Revisión fiscal 357/2002. Titular del Área de Responsabilidades del Órgano Interno de Control en Pemex Exploración y Producción. 12 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Claudia Patricia Peraza Espinoza.

Revisión fiscal 37/2003. Titular del Área de Responsabilidades de la Unidad de Contraloría Interna en el Instituto Mexicano del Seguro Social, encargado de la defensa jurídica de este órgano de control y del titular del ramo. 12 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Margarita Flores Rodríguez.

Revisión fiscal 22/2003. Titular del Área de Responsabilidades del Órgano Interno de Control en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de autoridad demandada y como encargado de la defensa jurídica de dicho órgano interno, y en representación del Secretario de Contraloría y Desarrollo Administrativo. 12 de marzo de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Margarita Flores Rodríguez.

Revisión fiscal 78/2003. Titular del Área de Responsabilidades del Órgano Interno de Control en el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, a nombre propio y en representación del Titular de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo. 30 de abril de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez.”

Así pues, en términos generales, los servidores públicos incurren en responsabilidad administrativa, cuando por cualquier motivo, incurran en una falta a los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia en el desarrollo de sus funciones.

Tal podría ser el caso del jefe de la Oficina Ejecutora, que tuviere conocimiento de malos manejos en la administración de la sociedad intervenida por parte del interventor administrador, y no hiciere del conocimiento de las autoridades competentes tales hechos, o le permitiera incluso continuar en el desempeño de su cargo como interventor.

Así pues, tanto para el interventor administrador como para la autoridad que lo haya designado, se actualiza la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, reglamentaria del Título Cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de responsabilidades y sanciones administrativas en el servicio público, según lo establece el artículo 1º, de la propia Ley.

Ello, ante la existencia de faltas a los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen en el servicio público, previstos en el artículo 7º de la Ley que se comenta, lo que se traduce en un incumplimiento a cualquiera de las obligaciones a que se encuentra sujeto todo servidor público y que se contemplan en el artículo 8º del ordenamiento legal en comento, de entre las que destacan:

- Cumplir el servicio que le sea encomendado y abstenerse de cualquier acto u omisión que cause la suspensión o deficiencia de dicho servicio o implique abuso o ejercicio indebido de un empleo, cargo o comisión.
- Utilizar los recursos que tenga asignados y las facultades que le hayan sido atribuidas para el desempeño de su empleo, cargo o comisión, exclusivamente para los fines a que están afectos.
- Observar buena conducta en su empleo, cargo o comisión, tratando con respeto, diligencia, imparcialidad y rectitud a las personas con las que tenga relación con motivo de éste.
- Desempeñar su empleo, cargo o comisión sin obtener o pretender obtener beneficios adicionales a las contraprestaciones comprobables que el Estado le otorga por el desempeño de su función.

En tal caso, cualquier interesado, que en el caso puede tratarse de personal o socios de la sociedad intervenida, tendrá la posibilidad de presentar queja o denuncia por incumplimiento a las obligaciones del servidor público, de conformidad con el artículo 10 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, en cuyo caso se seguirá el procedimiento previsto en la misma.

Finalmente, cabe señalar que de conformidad con el artículo 13 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, las sanciones a que se puede hacer acreedor el servidor público son las siguientes:

1. Amonestación privada o pública;
2. Suspensión del empleo, cargo o comisión por un período no menor de tres días ni mayor a un año;
3. Destitución del puesto;
4. Sanción económica, e
5. Inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

Sin embargo, si bien es cierto que con la imposición de las sanciones al servidor público en materia administrativa que se comentan, se alienta la debida observancia a los principios constitucionales que rigen la actuación de dichos servidores públicos, también lo es que no se restituyen al particular los daños o perjuicios que pueda sufrir con motivo del actuar irregular de aquél.

4.4.- Derecho comparado (España).

A fin de tener una perspectiva más amplia de la figura del interventor administrador que contempla el Código Fiscal de la Federación de nuestro país, consideramos de gran interés acudir a legislaciones extranjeras que contienen figuras semejantes, para en su caso advertir posibles mejoras a nuestro sistema legal.

Ahora bien, dado que el presente no es un estudio de derecho comparado, nos enfocaremos en el análisis de la legislación de España, que a nuestro juicio es la que contempla un figura semejante y en cierta medida compatible con la del interventor administrador prevista en nuestro Código Fiscal.

En ese entendido, la Ley General Tributaria contempla en su artículo 131, numeral 2, inciso e), el embargo de establecimientos mercantiles o industriales.

Así, se advierte que a diferencia de nuestro Código Fiscal de la Federación, la legislación española no emplea el término negociación, sino el de establecimiento mercantil o industrial.

Ahora bien, en su artículo 134, numeral 4, la Ley General Tributaria señala:

“Artículo 134...

...

4. Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad en la dirección de la actividad hace previsible la producción de perjuicios irreparables en solvencia del deudor, el Director del Departamento competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquéllos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.”

Así, de una manera muy parecida a lo que establece nuestro Código Fiscal de la Federación, la Ley General Tributaria prevé el nombramiento de una persona que intervenga en la gestión del negocio, en la forma que reglamentariamente se establezca.

Sin embargo, consideramos importante destacar los siguientes aspectos que se derivan del artículo transcrito:

1. La justificación de la medida, es la previsible producción de perjuicios para el deudor de continuar la dirección de la empresa. Este aspecto, encuentra correspondencia con lo dispuesto por el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, que hace referencia a la puesta en peligro de los intereses del Fisco Federal.

2. La medida será decretada previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad. A diferencia de lo que sucede en nuestro ordenamiento jurídico, que no contempla la audiencia previa al nombramiento del interventor administrador.

Continuando con la exposición, el Reglamento General de Recaudación contempla en su artículo 131, numeral 6, inciso c), lo siguiente:

“**Artículo 131.** Embargo.

...

4. Según las circunstancias del caso, podrá adoptarse la adopción de alguna de las medidas siguientes:

...

- a) Excepcionalmente el nombramiento de un depositario con funciones de administrador en las condiciones que se establecen en el artículo 137, apartado 2, de este Reglamento. Esta medida sólo procederá cuando, de no tomarse, se prevean perjuicios irreparables en la solvencia del deudor y el tipo de negocio lo permita.”

El precepto señalado, complementa lo dispuesto en el artículo 134 de la Ley General Tributaria, estableciendo la posibilidad de nombrar un depositario con funciones de administrador, indicando que dicha medida sólo procede cuando de no tomarse, se cause perjuicio irreparable al deudor y el tipo de negocio lo permita.

Por su parte, el artículo 137 del Reglamento General de Recaudación señala como funciones del depositario:

- Custodiar y conservar los bienes embargados, así como devolverlos cuando sea requerido para ello, debiendo actuar con la diligencia debida para tal efecto.
- Tratándose del depositario administrador, tiene las funciones habituales de gestión de bienes y negocios, debiendo ingresar al Tesoro las cantidades resultantes. Al respecto, cabe señalar que la función de gestión de los negocios sociales consiste en realizar todas aquellas operaciones inherentes al objeto de la sociedad, no obstante lo cual, la Legislación española no va tan lejos como nuestro Código Fiscal de la Federación, al otorgar el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación un cúmulo de facultades para el interventor administrador que van más allá de la mera función de gestión de los negocios sociales.

Asimismo, el artículo 138 del Reglamento General de Recaudación señala como derecho del depositario obtener la retribución convenida por la prestación de sus servicios y al reembolso de los gastos que haya soportado por razón del depósito;

además, señala como deber a su cargo rendir las cuentas que le sean ordenadas por los órganos de recaudación y cumplir las medidas que, en orden a la mejor administración y conservación de los bienes, sean acordados por los mismos.

Finalmente, destaca el contenido del artículo 138, numeral 3 del Reglamento General en cita, que textualmente establece:

“**Artículo 138.** Derechos, deberes y responsabilidad del depositario de bienes embargados.

...

3. El depositario incurrirá en responsabilidad civil o penal por incumplimiento de las obligaciones que le incumben como tal. Asimismo, será responsable solidario de la deuda hasta el límite del importe levantado cuando colabore o consienta en el levantamiento de los bienes embargados.”

Del numeral transcrito, se aprecia con claridad que la legislación fiscal española es expresa al contemplar la responsabilidad civil o penal que incumbe al depositario de bienes, y de igual forma le impone responsabilidad solidaria por el importe de la deuda no cubierta cuando colabore o consienta en el levantamiento de los bienes embargados.

En ese sentido, sería conveniente que nuestro Código Fiscal de la Federación contemplara una norma semejante a efecto de no dejar lugar a dudas sobre la responsabilidad del interventor administrador, ya que según se ha visto, en los diferentes ámbitos es necesario recurrir a la interpretación jurídica, lo cual deja lugar a que los Juzgadores puedan adoptar una variedad de criterios no siempre uniformes.

5.- Problemas del sistema actual.

Falta de delimitación precisa de la actuación del Interventor Administrador.

En efecto, al efectuar el análisis de la figura del interventor administrador, salta a la vista en primer término, la deficiente regulación legal por cuanto hace a los requisitos para su designación así como de las obligaciones a que se encuentra sujeto.

Según se advierte, el Legislador Federal, atendiendo a la finalidad de la figura de la intervención administrativa, esto es, el cobro de un crédito fiscal exigible y no satisfecho o garantizado dentro de los plazos que al efecto prevén las leyes fiscales, mediante la intervención de una sociedad, otorgó amplias facultades al interventor administrador.

Sin embargo, fue omiso en señalar en primer orden, si dicho nombramiento debe recaer en una persona física o moral, y en su caso si la misma puede ser integrante de la propia autoridad o bien un particular ajeno, ante lo cual es necesario recurrir a

la interpretación jurídica de diversos ordenamientos legales, lo cual de suyo, origina una diversidad de criterios y posturas al respecto.

De igual manera, destaca que el Legislador fue omiso en establecer cuáles son las características o requisitos mínimos de capacidad técnica y experiencia que deben reunir las personas que sean designadas como interventores administradores.

Dicha circunstancia, a nuestro parecer, opera en perjuicio de primeramente de la sociedad intervenida, ya que a criterio de la autoridad, se nombra a una persona que va a ejercer todas aquellas funciones que le son conferidas a la administración de dicha sociedad, que bien puede no reunir los conocimientos técnicos, administrativos y jurídicos mínimos que garanticen su correcto desempeño, lo cual puede acarrear graves consecuencias a la sociedad anónima de que se trate.

Asimismo, dicha situación opera en perjuicio del propio Estado, ya que ante un manejo inadecuado de la sociedad intervenida, puede ponerse en riesgo incluso, el pago del crédito fiscal que se pretende cobrar.

De igual forma, según quedó de manifiesto en líneas precedentes, el Código Fiscal de la Federación es sumamente parco en establecer cuáles son las obligaciones a cargo del interventor administrador, situación que en nada garantiza su adecuado manejo en el ejercicio de la función que le es conferida, en detrimento de la seguridad jurídica de la empresa intervenida.

Cabe apuntar, que un adecuado régimen de obligaciones a cargo del interventor administrador, garantizaría en la medida de lo posible, tanto el pago del crédito fiscal, como la causación de mínimas afectaciones a las sociedades intervenidas, quienes no tendrían la incertidumbre que provoca un sistema deficiente de actuación del interventor administrador como el que rige en la actualidad.

Deficiente regulación legal en materia de responsabilidad del Interventor Administrador.

En ese sentido, reviste particular importancia para los fines de la presente investigación, que el Código Fiscal de la Federación no impone de manera expresa al interventor administrador la obligación de vigilar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales de la empresa intervenida.

Debe recordarse que el origen de la intervención administrativa, es en última instancia, la existencia de un crédito fiscal exigible no pagado ni garantizado en la forma y términos previstos por las leyes fiscales, con motivo del cual se instaura un procedimiento administrativo de ejecución.

Pues bien, las causas por las cuales a una sociedad mercantil se le puede fincar un crédito fiscal, son muy diversas (descuidos, malas estrategias, malos manejos,

etcétera), pero todas concurren en el común denominador de un incumplimiento a las disposiciones fiscales.

En ese entendido, si durante el proceso de intervención, el interventor administrador cuenta con todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, así como plenos poderes, es evidente que durante el manejo de su gestión, dicha persona debe poner especial cuidado en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de la empresa durante el período de su gestión, en particular en lo relativo a aquellas contribuciones que se generen con motivo de los actos que realice en uso precisamente de las facultades que le confiere el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación.

Máxime que tratándose de los actos realizados por el interventor administrador, por cuenta de la sociedad intervenida en uso de las facultades que le confiere el artículo 166 del Código, y que constituyan hechos generadores de contribuciones, será la sociedad anónima la responsable directa por el pago de dichas contribuciones.

Véase a manera de ejemplo:

- En caso de que el interventor administrador, en uso de las facultades de dominio que le confiere el Código Fiscal, enajene por cuenta de la sociedad intervenida diversos bienes, siempre y cuando no formen parte de su activo fijo.

En este entendido, de conformidad con los artículos 1º y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha operación de enajenación causará el impuesto relativo; y de igual manera, causará el Impuesto al Valor Agregado, en términos del artículo 1º, fracción I, de la Ley de la Materia.

- En caso de que en uso de las facultades de administración que le confiere el artículo 166 del Código Tributario, el interventor administrador otorgue en arrendamiento determinados bienes de la sociedad.

En este supuesto, de conformidad con los artículos 1º y 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha operación de arrendamiento causará el impuesto relativo; y de igual manera, causará el Impuesto al Valor Agregado, en términos del artículo 1º, fracción III, de la Ley relativa.

- En el supuesto que de considerarlo necesario, y acorde a las amplias facultades administrativas que le confiere el artículo 166 del Código Fiscal Federal, contrate trabajadores.

En este caso, de conformidad con el artículo 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al hacer el relativo pago de los salarios a dichos trabajadores, la sociedad intervenida estará obligada a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

Aún más, con motivo del nombramiento del interventor administrador, al otorgársele toda clase de facultades administrativas, y toda vez que no se encuentra sujeto a las decisiones de los órganos de la sociedad, por disposición de ley, prácticamente le queda conferida la totalidad de la administración de la empresa, por lo que en consecuencia, debe vigilar por la adecuada y oportuna observancia de las disposiciones fiscales a cargo de la intervenida.

Es por tales consideraciones, y dado que los actos del interventor administrador de una sociedad anónima, necesariamente tienen repercusiones en el ámbito del derecho fiscal sustantivo, más allá del aspecto del procedimiento administrativo de ejecución, es evidente que el Código Fiscal de la Federación debió prever la obligación específica del interventor administrador, consistente en vigilar el adecuado cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de la empresa intervenida.

Ahora bien, cabe señalar que en caso de que el interventor administrador desatendiera dicho aspecto fiscal de su encargo, esto es, si no vigilara el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de la empresa, resulta obvio que ello acarrearía consecuencias sumamente gravosas en perjuicio de la intervenida, dado que ésta es la responsable directa del pago de las contribuciones que se generen, independientemente de que se encuentre sujeta a un proceso de intervención administrativa por parte de las propias autoridades fiscales.

Por ello estimamos que si el interventor administrador es nombrado precisamente por las autoridades fiscales, a efecto de satisfacer el pago de un crédito fiscal, es lógico y necesario que dadas las facultades de administración con las que cuenta, él mismo vigile y se cerciore del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se generen a cargo de la empresa durante el lapso de tiempo en que ejerza su encargo, y que en caso de que desatienda dichas obligaciones, sea solidariamente responsable en el entero de las contribuciones que con tal motivo se generen.

No es óbice a la postura sustentada, el hecho que de conformidad con el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, las personas que tengan encomendada la administración de personas morales, sean responsables solidarias por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma.

Ello, pues según se analizó, dicho numeral limita la atribución de dicha responsabilidad, a la concurrencia de muy concretos supuestos, que difícilmente garantizan el adecuado desempeño en el cargo por parte del interventor administrador; situación que no ocurre tratándose de síndicos y liquidadores, figuras que guardan semejanza con la del interventor en cita, puesto que por diversas circunstancias, a los mismos le son conferidas facultades administrativas respecto de una persona moral, y sin embargo, sobre aquellos recae una responsabilidad mucho más amplia.

Desventajas legales para el contribuyente intervenido.

Finalmente, acorde a la exposición efectuada a lo largo del presente capítulo, cabe destacar los siguientes puntos que indudablemente constituyen desventajas legales para una sociedad intervenida, a saber:

- La imposibilidad jurídica del contribuyente, de opinar siquiera sobre el nombramiento del interventor administrador por parte de las autoridades fiscales, siendo que la actuación de éste repercute directamente en la vida interna de sociedad intervenida.
- La posibilidad de que la persona nombrada en el cargo de interventor administrador, no cuente con los conocimientos mínimos, experiencia y pericia necesarias para hacerse cargo de la administración de una sociedad anónima, ante la falta de señalamiento expreso por parte del Código Fiscal de la Federación.
- La imposibilidad del contribuyente, para impugnar directamente por las vías legales correspondientes –salvo por el juicio de amparo contra leyes-, la falta de conocimientos mínimos, experiencia y pericia, por parte del interventor administrador que en su caso sea nombrado por la autoridad fiscal, dado que no existe ordenamiento legal que imponga la necesidad de observar dichas circunstancias para efectuar la designación del citado interventor.
- Ante tales circunstancias, el riesgo fundado de que la administración de la sociedad intervenida se lleve a cabo de manera deficiente, incorrecta o indebida, lo cual acarrearía mayores perjuicios a la sociedad que el solo hecho de pagar el crédito fiscal adeudado, poniendo en riesgo incluso su subsistencia.
- Un deficiente sistema de responsabilidad fiscal a cargo del interventor administrador en el desempeño de sus funciones, lo cual de suyo origina falta de certeza y seguridad jurídica en detrimento de la persona moral.
- Aún más, esta falta de regulación precisa de responsabilidad del interventor administrador, genera la necesidad de acudir a diversos ordenamientos legales, a efecto de que el contribuyente que se encuentre en dicha situación, pueda ver resarcidos los daños y perjuicios sufridos con motivo del ejercicio torpe o indebido de las funciones del interventor en cuestión.

6.- Propuesta de responsabilidad fiscal al interventor administrador.

Dada la falta de regulación existente sobre la actuación concreta del interventor administrador durante el desarrollo de su encargo, en particular en lo relativo a las obligaciones que debe observar, así como de la escasa responsabilidad que le puede

ser fincada, es evidente que no existe un régimen preventivo adecuado que garantice el correcto funcionamiento de la sociedad anónima mientras se encuentra intervenida, en detrimento de la seguridad jurídica de ésta.

Es por tales razones, que consideramos necesaria la existencia de una adecuada regulación de las obligaciones a que se encuentra supeditado el interventor administrador, así como de la responsabilidad a que se encuentra afecto, en particular en lo relativo a su responsabilidad fiscal.

Ello, pues sólo de esta manera, puede verse garantizada la operación correcta de la sociedad intervenida, en beneficio de ésta, puesto que una vez satisfecho el crédito fiscal adeudado, cesará la intervención y deberá continuar en el desempeño normal de sus actividades, sin la carga de tener que enmendar los errores, malos manejos y omisiones en que acorde a la regulación legal existente, puede incurrir el interventor administrador.

Incluso, la adopción de medidas como las que se proponen, reditúan en beneficio de los intereses fiscales del Estado, ya que un correcto manejo y funcionamiento de la sociedad intervenida, garantiza el pago del crédito fiscal en su totalidad dentro de tiempos razonablemente necesarios acorde al volumen y naturaleza de las operaciones de la sociedad, sin necesidad de tener que recurrir a la enajenación de la misma, lo cual implica mayores trámites, gastos y dilaciones en la tarea recaudatoria.

Por último, si bien la responsabilidad del interventor administrador por los daños y perjuicios causados puede ser exigida por la vía civil, ello implica acudir a la interpretación jurídica de diversos ordenamientos legales, y en todo caso, la procedencia de dicha acción, queda al criterio y labor interpretativa del Juez Civil, lo cual no garantiza el mínimo resultado cierto.

Además, estimamos que si el nombramiento de interventor administrador surge con motivo de una relación de Derecho Público entre el Estado y un contribuyente determinado, es el propio Derecho Público el que debe prever los medios legales necesarios para prevenir en primer término la menor causación de daños posible para la contribuyente, y en dado caso, para resarcir a una sociedad intervenida con motivo del actuar doloso, negligente o con falta de pericia por parte de un interventor administrador.

Presupuestos para su imposición.

a) Modificación al artículo 167 del Código Fiscal de la Federación.

Como punto de partida para delimitar la responsabilidad del interventor administrador, es necesario detallar en primer término, el cúmulo de obligaciones al que consideramos debe encontrarse sujeto, a efecto de garantizar en la medida de lo posible el adecuado desempeño del encargo que le es conferido.

Así, consideramos que a las obligaciones contempladas en el *artículo 167* del Código Fiscal de la Federación, deberán *adicionarse* las siguientes:

- **Garantizar su manejo.** El interventor administrador, habrá de garantizar su manejo, a satisfacción de la oficina ejecutora, pero ponderando tanto la necesidad del cobro del crédito fiscal, como los posibles daños y perjuicios que pudiere ocasionar a la sociedad intervenida con su actuar irregular.
- **Estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes** y declarar bajo protesta de decir verdad que los datos declarados al mismo son correctos y se encuentran al día, de conformidad con el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación. Ello, pues la inscripción en el Registro citado por parte del interventor administrador, permite a la autoridad fiscal tener un mejor control de las actividades de éste, ya que facilita contar con la información relativa a su identidad, domicilio y en general sobre su situación fiscal.
- Proporcionar a la oficina ejecutora, dentro de los quince días siguientes a su nombramiento, un **inventario detallado de los bienes, derechos y obligaciones pertenecientes a la sociedad**, marcando copia del mismo a la sociedad intervenida. Ello, a efecto de conocer con precisión la composición y el estado de la sociedad que recibe el interventor administrador, con el propósito de evitar la malversación de sus bienes y en general para tener un verdadero control sobre su gestión que permita en su caso, calificar si su actuación se encuentra apegada a derecho
- **Ejercitar ante las autoridades competentes las acciones y actos de gestión necesarios para hacer efectivos los créditos exigibles existentes a favor de la empresa**, así como las rentas, regalías o cualesquiera otras prestaciones en numerario o en especie que le correspondan, **y en general, ejercitar toda clase de acciones en defensa de los intereses de la sociedad**, así como continuar con el trámite de aquellas que ya se hayan iniciado. Con tal medida, se asegura la buena función de gestión de los negocios sociales por parte del interventor administrador.
- **Vigilar la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control, registro, archivo o información que previenen las leyes fiscales, y en general, vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de la sociedad intervenida durante el tiempo que dure su encargo**, dado que así se asegura en primer término un manejo adecuado en el aspecto fiscal de la sociedad durante el período en que se encuentre sujeta al procedimiento de intervención administrativa, y en segundo lugar, implica que con motivo del incumplimiento a dicha obligación, pueda imponerse una responsabilidad fiscal de manera específica para el interventor administrador, mucho más amplia que la contemplada por el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación en vigor.

- **Comprobar ante la oficina ejecutora, que cuenta con los conocimientos técnicos y experiencia necesaria para desarrollar el encargo de interventor administrador, dando vista a la sociedad intervenida,** para que en su caso exponga de manera razonada las manifestaciones que considere pertinentes, en cuyo caso deberá resolver la autoridad fiscal en definitiva sobre el nombramiento del interventor administrador.
- **Realizar el encargo que le es conferido con la diligencia debida y con estricto apego a la Ley,** procurando la conservación y buen funcionamiento de la sociedad; además, deberá ajustar su actuación a los estatutos y al objeto social de la misma en cuanto no contraríen o pongan en peligro el interés fiscal. De esta forma se previene de manera expresa la obligación del interventor administrador consistente en actuar dentro del marco de los estatutos de la sociedad intervenida así como de su objeto social; esto es, que el interventor podrá ejercitar todas y cada una de las facultades que le confiere el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, en forma apegada a los estatutos y al objeto social de la sociedad, sin dejar de observar la preponderancia en el pago del crédito fiscal.

Una vez delimitado el campo de obligaciones a que se debe encontrar sujeta la actuación por parte del interventor administrador, es factible que el incumplimiento de dichas obligaciones y que generen una consecuencia dañosa para la sociedad intervenida, sean motivo de atribución de responsabilidad para el interventor administrador.

b) Modificación al artículo 166 del Código Fiscal de la Federación.

Se propone la inclusión de un párrafo en el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación en el que se prevea que tratándose de la intervención administrativa de sociedades anónimas, los interventores administradores serán responsables por el incumplimiento de las obligaciones inherentes a su encargo, acción que podrá ser exigida por quien tenga un interés legítimo para tal efecto.

Con dicha inclusión, se efectúa primordialmente, el señalamiento de la existencia de la responsabilidad a cargo del interventor administrador, con motivo del incumplimiento de las obligaciones a que se encuentra sujeto.

Consideramos que dicho señalamiento, efectuado de la manera más genérica posible, propicia la posibilidad de atribución al interventor administrador de distintos tipos de responsabilidades, y en particular, para la atribución de una responsabilidad solidaria en materia fiscal.

De igual forma, al prever que dicha acción pueda ser promovida por quien tenga interés legítimo para ello, se establece con claridad la posibilidad de que pueda ser exigida por la sociedad anónima en su conjunto, por los socios, por los acreedores

de la sociedad e incluso por la propia autoridad fiscal en cuanto se haya afectado el interés fiscal.

Tipo de responsabilidad.

(Modificación al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación).

Se propone la imposición de *responsabilidad solidaria* para el interventor administrador, *respecto de aquellos créditos fiscales determinados a cargo de la sociedad intervenida con motivo del incumplimiento por parte de aquel a su obligación de vigilar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales, cuando haya actuado con imprudencia, dolo o negligencia.*

La adopción de dicha medida se justifica si se pondera que a través de la figura del interventor administrador, se otorgan al mismo toda clase de facultades administrativas y plenos poderes, no quedando sujeto en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes, por lo que ante tal cúmulo de facultades, nada le impide cumplir correctamente con las disposiciones fiscales, antes bien, se encuentra obligado a ello, ya que cuenta con todos los medios legales necesarios para cumplir adecuadamente tal función, pudiendo allegarse incluso del personal necesario que lo auxilie en tan importante función.

En ese sentido, consideramos que el tipo de responsabilidad a que debe encontrarse afecto el interventor administrador, es la responsabilidad solidaria, quedando a elección de la autoridad fiscal exigir el crédito fiscal a dicho funcionario o a la sociedad intervenida, lo cual necesariamente implica que el interventor administrador se conduzca con estricto apego a derecho, a sabiendas que de no hacerlo, se le puede fincar una responsabilidad solidaria.

Cabe hacer mención de las notas características de la responsabilidad solidaria:

1. Para que surja la responsabilidad solidaria, es indispensable que el deudor solidario establezca o mantenga una relación jurídica determinada con el sujeto pasivo responsable directo.

En el caso del interventor administrador, la relación jurídica con el sujeto pasivo responsable directo, esto es, con la sociedad intervenida, es evidente, ya que de conformidad con el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad primordial de satisfacer el pago de un crédito fiscal, el mismo cuenta con todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, con los plenos poderes que se indican en dicho numeral.

2. El efecto principal de la responsabilidad solidaria consiste que el sujeto obligado en estos términos, queda obligado ante la autoridad hacendaria exactamente en los mismos términos que el deudor principal.

Atendiendo al hecho de que el interventor administrador cuenta con todos los medios legales necesarios, para vigilar y asegurar el correcto manejo en el aspecto fiscal de la sociedad intervenida, consideramos correcto y necesario que el mismo quede obligado ante la autoridad fiscal, en los mismos términos que la deudora principal, por los hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales generados durante su gestión.

3. En virtud de la solidaridad, el sujeto activo tiene la facultad de elegir indistintamente entre el sujeto responsable directo y el responsable solidario para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

El sujeto activo de la obligación tributaria, esto es, el Estado, podrá elegir indistintamente a quién exigir el cumplimiento de las prestaciones adeudadas, esto es, el pago del crédito fiscal, ya sea a la sociedad intervenida, o bien, al interventor administrador.

4. El responsable solidario que haga pago de la prestación reclamada por el sujeto activo, tiene el derecho de recuperar su importe, demandando en la vía civil o mercantil, según sea el caso, al contribuyente directo.

En efecto, en caso de que el crédito fiscal sea exigido al responsable solidario, esto es, al interventor administrador, y éste haga el pago respectivo, si considera que actuó con la diligencia debida en el desempeño de su función, en estricto acatamiento a sus obligaciones, en particular en la relativa a la de vigilar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de la sociedad intervenida, podrá ejercer la acción que corresponda en contra de la sociedad, para recuperar el importe de la cantidad que haya erogado.

Viceversa, si la sociedad intervenida es la que cubre el importe del crédito fiscal, y al respecto considera que ello fue consecuencia del actuar doloso, imprudente o negligente del interventor administrador, podrá repetir en su contra.

5. Cuando el obligado directo satisface la prestación fiscal adeudada, el responsable solidario queda relevado de toda responsabilidad.

En este orden de ideas, en caso de que el interventor administrador cubra el importe del crédito fiscal, la sociedad intervenida quedará relevada de toda responsabilidad en materia fiscal, independientemente de la relación de derecho civil o mercantil que con posterioridad pueda surgir entre ambos derivado de la acción de reembolso comentada en el numeral que antecede.

6. La obligación solidaria sólo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente.

De conformidad con el último párrafo del artículo 38, del Código Fiscal de la Federación, cuando se trate de resoluciones administrativas que determinen la

responsabilidad solidaria, además de los demás requisitos que dicho numeral prevé para la emisión de los actos administrativos, también deberá señalarse la causa legal de la responsabilidad.

Por tal razón, es que conforme al sistema actual, la responsabilidad que en materia fiscal puede atribuirse al interventor administrador es verdaderamente limitada, de conformidad con el artículo 26, fracción III, del Código Fiscal de la Federación.

Es por tal motivo, que se considera necesaria la *adición* del supuesto legal respectivo, dentro de las hipótesis contempladas en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, así como las modificaciones legales pertinentes en materia de obligaciones del interventor administrador, a efecto de hacer posible la imposición de la responsabilidad solidaria que se propone.

Así pues, consideramos que con el esquema de reformas propuesto, se fortalece el estado de derecho en materia fiscal, acorde con los principios de seguridad y certeza jurídica para los contribuyentes que debe regir en nuestro sistema legal, al delimitar con precisión las obligaciones y limitaciones que rigen la actuación del interventor administrador, así como el régimen de responsabilidad al que estimamos debe encontrarse sujeto.

CONCLUSIONES

- El procedimiento económico-coactivo es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad de exigir a los contribuyentes el cumplimiento forzado de los créditos fiscales exigibles, no cubiertos ni garantizados, sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial.
- El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 151, fracción II, que durante el procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad puede embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener mediante su intervención, las cantidades suficientes para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.
- Dentro del procedimiento administrativo de ejecución, una vez cumplidos los supuestos establecidos por el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal puede decretar la intervención administrativa de una sociedad anónima, cuya finalidad consiste en recaudar el 10% de la ventas o ingresos diarios de la sociedad intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación, teniendo como nota distintiva las amplias facultades que la ley atribuye al interventor administrador.
- Tratándose de sociedades anónimas, que se encuentren sometidas a un proceso de intervención administrativa por parte de las autoridades fiscales, por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, el interventor administrador se sitúa en un plano superior al de cualquier órgano de dicha sociedad, por lo que goza de autonomía en su actuación.
- Los actos efectuados por el interventor administrador por cuenta de la sociedad intervenida, obligan plenamente a esta última, tanto en el ámbito del Derecho Común, como en el del Derecho Fiscal.
- El Código Fiscal de la Federación no establece cuáles son las características o requisitos mínimos de capacidad técnica y experiencia que deben reunir las personas que sean designadas como interventores administradores.
- De igual forma, el Código Fiscal de la Federación es sumamente conciso en establecer las obligaciones a cargo del interventor administrador, situación que en nada garantiza el adecuado ejercicio de la función que le es conferida, y en particular, no impone de manera expresa al interventor administrador la obligación de vigilar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales de la sociedad intervenida, todo lo cual opera en detrimento de la seguridad y certeza jurídica de ésta.
- Al interventor administrador le puede ser fincada responsabilidad civil o administrativa, no obstante lo cual dicha regulación no es clara ni precisa, por lo que es necesario efectuar la interpretación de diversos ordenamientos legales.

- Nada garantiza la correcta observancia de las obligaciones fiscales de una sociedad anónima durante el procedimiento de intervención administrativa, en perjuicio de ésta, puesto que en todo caso es la sociedad la que responde del cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales, y sólo en muy concretos supuestos, podría fincarse una responsabilidad subsidiaria al interventor administrador.
- Por ello estimamos, que si el interventor administrador, es nombrado precisamente por las autoridades fiscales, a efecto de satisfacer el pago de un crédito fiscal, es lógico y necesario que dadas las facultades de administración con las que cuenta, él mismo vigile y se cerciore del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se generen a cargo de la sociedad durante el lapso de tiempo en que ejerza su encargo, y que en caso de que desatienda dichas obligaciones, sea solidariamente responsable en el pago de los créditos fiscales que con tal motivo se generen.
- La responsabilidad en materia fiscal debe entenderse en sentido amplio, como la consecuencia jurídica que se genera para una persona determinada, con motivo de la realización de un hecho generador, que acarrea el nacimiento de una obligación fiscal; es decir, al momento en que realiza el hecho generador se convierte en sujeto pasivo de la relación jurídico-fiscal, y es responsable por el cumplimiento o bien por el incumplimiento de la obligación tributaria.
- Es por tales razones, que consideramos necesaria la existencia de una adecuada regulación de las obligaciones a cargo del interventor administrador, así como de la responsabilidad a que se encuentra afecto, en particular en lo relativo a su responsabilidad fiscal.
- En tal entendido, con las modificaciones y adiciones propuestas a los artículos 26, 166 y 167, del Código Fiscal de la Federación, se pretende crear un esquema que permita delimitar con mayor amplitud el cúmulo de obligaciones a que se encuentra sujeto el interventor administrador en el desempeño de sus funciones, y se establece una responsabilidad solidaria fiscal a su cargo cuando con motivo del incumplimiento o inobservancia de dichas obligaciones, le sea determinado un crédito fiscal a la sociedad intervenida, fortaleciendo plenamente el Estado de Derecho en los procedimientos de intervención administrativa, acorde con los principios de seguridad y certeza jurídica de los gobernados que rigen nuestro sistema legal.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACOSTA Romero, Miguel y Otros. Tratado de Sociedades Mercantiles con Énfasis en la Sociedad Anónima, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 2004.
2. ARRIJOA Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, 16ª ed., Ed. Themis, México, 2002.
3. BARRERA Graf, Jorge. Instituciones de Derecho Mercantil, 6ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005.
4. BORJA, Rodrigo. Derecho Político y Constitucional, FCE, México, 1992.
5. BORJA Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones, 6ª ed., Ed. Porrúa, México, T. I, 1969.
6. BURGOA O. Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano, 17ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005.
7. CARRASCO Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I, 4ª ed., Ed. Iure, México, 2004.
8. CASTILLO del Valle, Alberto Del. Ley de Amparo Comentada, 3ª ed., Ed. Ediciones Jurídicas Alma, México, 2002.
9. DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario, 4ª ed., Ed. Limusa, México, 2004.
10. DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos, 5ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005.
11. ESEVERRI, Ernesto y Juan López Martínez. Temas Prácticos de Derecho Financiero. Parte General, 4ª ed., Ed. Aranzadi, España, 1999.
12. FERNÁNDEZ Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal, Ed. McGraw-Hill, México, 2002.
13. FLORES Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 34ª ed., Ed. Porrúa, México, 2004.
14. GARCÍA Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, 48ª ed., Ed. Porrúa, México, 1996.
15. GARCÍA Rendón, Manuel. Sociedades Mercantiles, 2ª ed., Ed. Oxford, México, 2002.

16. GARZA, Sergio Francisco De La. Derecho Financiero Mexicano, 24ª ed., Ed. Porrúa, México, 2002.
17. GARZA, Servando J. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Obras Clásicas, T. II, 2002.
18. GIULIANI Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, 5ª ed., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993.
19. GUTIÉRREZ y González, Ernesto. Derecho de las Obligaciones, 12ª ed., Ed. Porrúa, México, T. I, 1998.
20. JARACH, Dino. El Hecho Imponible, 3ª ed., Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.
21. JIMÉNEZ González, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Thomson, México, 2004.
22. KAYE, Dionisio J. Derecho Procesal Fiscal, 5ª ed., Ed. Themis, México, 1999.
23. MANTILLA Molina, Roberto L. Derecho Mercantil, 29ª ed., Ed. Porrúa, México, 2001.
24. MARGÁIN Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 17ª ed., Ed. Porrúa, México, 2004.
25. PAREDES Montiel, Marat y Raúl Rodríguez Lobato. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Ed. Porrúa, México, 2001.
26. PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero, 2ª ed., Ed. Porrúa, México, 1976.
27. RODRÍGUEZ Lobato, Raúl. Derecho Fiscal, 2ª ed., Ed. Oxford, México, 2002.
28. RODRÍGUEZ Rodríguez, Joaquín. Tratado de Sociedades Mercantiles, Porrúa, México, 1965.
29. ROJINA Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil, 37ª ed., Ed. Porrúa, México, T. I, 2006.
30. RUGGIERO, Roberto De. Instituciones de Derecho Civil, Madrid, s/f, Tomo I.

31. SAINZ de Bujanda, Fernando. Hacienda y Derecho, Ed. Instituto de Estudios Prácticos, Madrid, T. VI., 1973.
32. TAMAYO y Salmorán, Rolando. Elementos para una Teoría General del Derecho, 2ª ed., Ed. Themis, México, 1998.
33. TENA Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano, 37ª ed., Ed. Porrúa, México, 2005.
34. ZAMORA y Valencia, Miguel Angel. Contratos Civiles, 7ª ed., Ed. Porrúa, México, 1998.
35. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Diccionario Jurídico Mexicano, 15ª ed., Ed. Porrúa, México, 2001.
36. Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española, 21ª ed., Ed. Espasa Calpe, España, T. II, 2000.